

# الأصول العلمية والعملية

في

محاسبة الشركات

الجزء الأول

شركات الأشخاص

دكتور

عبد المنعم محمود

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة  
ماجستير في المحاسبة  
(جامعة النوى بأمريكا)  
استاذ ورئيس قسم المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة القاهرة

دكتور

حامى محمود نمر

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة  
ماجستير في المحاسبة  
(جامعة النوى بأمريكا)  
استاذ المحاسبة المالية  
كلية التجارة - جامعة القاهرة



Bibliotheca Alexandrina



0029160

الناشر

دار النهضة العربية

٢٢ شارع عبدالحق لزوت - القاهرة



# الأصول العلمية والعملية

في

محاسبة الشركات

الجزء الأول

شركات الأشخاص

دكتور

عبد المنعم محمود

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة  
ماجستير في المحاسبة  
(جامعة البنوي بأمريكا)  
استاذ ورئيس قسم المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة القاهرة

دكتور

حامى محمود نمر

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة  
ماجستير في المحاسبة  
(جامعة البنوي بأمريكا)  
استاذ المحاسبة المالية  
معيد كلية التجارة - جامعة القاهرة

الناشر  
دار النهضة العربية  
٢٢ شارع عبد الحالى زوت. القاهرة



## تقديم الكتاب

الشركات التجارية - وإن كانت أقل عدداً من التجار الأفراد إلا أنها تضم معظم المشروعات التجارية والمالية والصناعية الكبيرة والوسطة التي تتجاوز مقدرة الفرد الواحد ، والتي لا يمكن تحقيقها إلا بجمع جهود وتركيز أموال عدد كبير من الأفراد .

وهذا الكتاب « الأصول العلمية والعملية في محاسبة الشركات » يتناول بحث موضوع محاسبة شركات الأشخاص ، ولقد سبق هذا الكتاب كتب أخرى في نفس الموضوع ، ولكن دفعنا لإخراج هذا الكتاب عاملاً : أولها أن المحاسبة علم من العلوم الاجتماعية تتطور أصولها العلمية بتطور الحياة الاقتصادية ، ولقد حاولنا أن نجعل هذا الكتاب شاملاً لأحدث آراء المحاسبين في مشاكل محاسبة شركات الأشخاص . ففياً يتعلق بشركات التضامن - وهي أحد أنواع شركات الأشخاص - فقد تعرضنا أولاً لمشاكل التكوين والتنظيم الخاصة برأس المال والحسابات الشخصية التي تفتح للشركاء في دفاتر الشركة ، ثم عالجنا المشاكل التي تنشأ من إعادة تنظيم الشركة نتيجة زيادة أو تخفيض رأس المال ، أو نتيجة لانفهام أو انفصال أحد الشركاء ، ثم تناولنا موضوع الأصول العلمية التي تحكم إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية ، وأخيراً تناولنا المشاكل المحاسبية المتعلقة بانقضاء هذه الشركات ، وقد خصصنا الباب الأخير لدراسة المشاكل الخاصة بشركات الأشخاص الأخرى أي شركات التوصية البسيطة وشركات المحاسبة .

أما العامل الثاني الذي دفعنا لإخراج هذا الكتاب يرجع إلى أن الذين تناولوا موضوع محاسبة الشركات اقتصروا في كتاباتهم على المبادئ التطبيقية للموضوع والتي هم ماسك الدفاتر ، وفي هذا تغاضى عن حقيقة طبيعة علم المحاسبة : فالمحاسبة علم - كالعلوم الاجتماعية الأخرى - يقوم على مبادئ وأصولها العلمية معترف بها من المحاسبين ومتفق عليها بين أصحاب المهنة ، وطالب العلم

لا يهيم فقط المبادئ التطبيقية لعلم المحاسبة بل أيضاً المبادئ والأصول العلمية التي تخلق لديه نوعاً من الوعي المحاسبي وتجعله أكثر استعداداً لاستيعاب المبادئ العملية . ولا شك أن وظيفة الجامعة هي تنمية العقول بجانب تاهيل الطلاب للحياة العملية وهذا الكتاب يبرز المبادئ النظرية التي تكون إطاراً نظرياً للمحاسبة ولقد اهتمنا بالبساطة والاختصار وعدم التعمق عندهما تناولنا هذه المبادئ النظرية بما يتناسب مع المستوى العلمي المطلوب من طالب التعليم الجامعي .

والمبادئ المحاسبية كما عرضناها في هذا الكتاب تقوم أساساً على وجهة النظر المتبعة بخصوص طبيعة الشركة أو المشروع التجاري بصفة عامة باعتباره الوحدة المحاسبية ، وقد أظهرنا كيف تطورت طبيعة المشروع التجاري بتطور النظام الاقتصادي . فقد تعرضنا للنظريات المختلفة التي تحكم تفسير طبيعة الشركة كوحدة محاسبية ، فطبقاً لنظرية الملكية المشتركة فإن مبادئ المحاسبة يجب أن ينظر إليها من جهة نظر أصحاب المشروع .

أما بالنسبة لنظرية الشخصية المعنوية والتي تتناول المشروع التجاري باعتباره منشأة لها وجودها المستقل عن وجود الأفراد الطبيعيين المكونين لها ، فإنه المبادئ المحاسبية يجب أن تحدد من وجهة نظر الإدارة باعتبارها ممثلة للشركة أو لهذه الشخصية المعنوية .

أما بالنسبة لنظرية النشاط الاقتصادي الجماعي التي تتنادى باعتبار المشروع مجموعة من النشاط الاقتصادي الجماعي ، فإن مبادئ المحاسبة يجب أن ينظر إليها من وجهة نظر المشروع ككل - كوحدة اقتصادية اجتماعية ، ولأهمية هذه النظريات والتي تحكم طبيعة المشروع التجاري والتي يمكن اعتبارها الأساس الذي يقوم عليه علم المحاسبة - فقد قمنا بتفصيلها في مقدمة عامة لهذا الكتاب . أما نحن أنزها عن مبادئ المحاسبة فقلدنا أظهرنا في خلال عرضنا للمشاكل المحاسبية المختلفة السابق الإشارة إليها ، فإظهارنا أبعادها مثلاً على نظرية رأس المال ومعادلة الميزانية ونظرية الربح وطبيعة الأصول والمصروف . . . الخ .

ولعلنا بهذا المجهود المتواضع نكون قد عرضنا موضوع محاسبة شركات  
الأشخاص بأسلوب علمي جديد يتناول مشاكلها بشقيها النظري والعملي وبذلك  
نكون قد أظهرنا أهمية الدراسة العلمية للمحاسبة وعدم استغناء المشتغلين بها  
عن أصولها النظرية التي تعتبر أساساً للنواحي التطبيقية ، كما نرجو أن نكون  
قد وفقنا في إضافة شيء جديد إلى مكتبة المحاسب .  
والله ولي التوفيق .

المؤلفان





## مقدمة عامة

في

## الشركات التجارية

يرتكز علم المحاسبة على فروض منطقية ومبادئ علمية متعارف عليها ، ومن أهم هذه المبادئ مبدأ الوحدة المحاسبية Accounting Unit حيث أن المحاسبة تهدف أساساً إلى تسجيل وتبويب وتحليل العمليات ذات القيم المالية المتعلقة بالوحدة المحاسبية بقصد تحديد نتيجة حركة الأموال من ربح أو خسارة في خلال فترة معينة ، ومراكز هذه الأموال في نهاية هذه الفترة .

« فالوحدة المحاسبية » إذن هي التي تحدد النظام المحاسبي الواجب اتباعه سواء من حيث اختبار أنواع الدفاتر أو المستندات المختلفة ، أو من حيث اختيار طرق معالجة العمليات ذات القيم المالية في هذه الدفاتر .

ولقد تطورت الوحدات المحاسبية بتطور النظم الاقتصادية ، وبالتالي بتطور أنواع وحجم المشروعات ، ففي الماضي كانت الوحدة المحاسبية ممثلة في المشروع الفردي ، ولكن بظهور الثورة الصناعية ظهرت الحاجة إلى رؤوس الأموال الضخمة لتقيام بالمشروعات التجارية والصناعية والزراعية الكبيرة ، وبذلك ظهرت أهمية تكوين الشركات ، وأصبحت الوحدة المحاسبية ممثلة في الشركة سواء أكانت شركة أشخاص أو شركة أموال .

وقد تلخّل القانون بصورة أو أخرى في تكوين هذه الشركات واعترف لها بكيان قانوني مستقل عن كيان الأشخاص المكونين لها ، وعلى ذلك نجد أن الشركة بجانب اعتبارها وحدة محاسبية فإنها تعتبر وحدة قانونية .

ولعلنا في هذه المقدمة العامة ندرس باختصار طبيعة الشركة كوحدة محاسبية وطبيعتها كوحدة قانونية :

## الشركة كوحدة محاسبية

ظهرت في الفكر المحاسبي عدة آراء لتفسير طبيعة الشركة أو المشروع التجاري كوحدة محاسبية .

وقد ظهرت نتيجة هذه الآراء نظريات ثلاث : النظرية الأولى وأطلق عليها « نظرية الملكية المشتركة » والنظرية الثانية أطلق عليها « نظرية الشخصية المعنوية » وأخيراً ظهرت « نظرية النشاط الاقتصادي الجماعي » :

ولقد ترتب على ظهور هذه النظريات جدل عالمي بين المحاسبين بخصوص المبادئ المحاسبية التي تحكم هذه النظريات الثلاث مما كان له الأثر في اختلاف وجهات النظر فيما يختص بمعالجة بعض العمليات المالية ، ولعلنا هنا نحلل باختصار الفروض التي تبني عليها كل نظرية .

### نظرية الملكية المشتركة أو الجماعية Proprietorship Theory

يرى أصحاب هذه النظرية « أن الشركة أو بصفة عامة المشروع التجاري عبارة عن مجموعة من الأشخاص - ملاك المشروع - الذين ينفقون على القيام بعمل مشترك لتحقيق غرض معين ، وبذلك يعتبر أصحاب هذه النظرية أن شخصية المشروع ما هي في الحقيقة إلا شخصية الأفراد ملاك المشروع :

وبذلك فإن أصحاب نظرية الملكية المشتركة يعطون الأهمية القصوى لفكرة الملكية الجماعية للأفراد المكونين للمشروع وبالتالي لوجهة نظر أصحاب المشروع .

ولقد سادت هذه الفكرة وأيدها الكثيرون من المحاسبين قبل منتصف القرن التاسع عشر في الوقت الذي انتشرت فيه المشروعات الفردية وشركات التضامن التي تقوم على أساس شخصية الشركاء والثقة المتبادلة بينهم .

ويمكننا تفسير نظرية الملكية المشتركة وما تعطيه من أهمية لوجهة نظر أصحاب المشروع على أساس الفروض الرئيسية الآتية :

أولاً : أن جوهر أية شركة أو مشروع هو العلاقة التعاقدية بين الأفراد ملاك المشروع Contractual Relationship والقانون لا يخلق بالشركة بما يعطى قوة تنفيذية لهذه العلاقة التعاقدية .

ثانياً : الملكية Ownership أصول المنشأة مملوكة ملكية جماعية للأفراد الطبيعيين المكونين للجماعة وليست مملوكة للشركة نفسها حيث إن الشخص الطبيعي فقط هو محل الحق ، كما أنها ليست مملوكة لكل أصحاب الأموال في الشركة حيث إن هناك فرق جوهري بين ملاك المشروع ودافئ المشروع . فالفرق الأول فقط هو الذي تربطه بالمشروع رابطة الملكية Ownership Relation أما الثاني فتربطه به علاقة الدائنية والمديونية Debitor-Creditor Relationship

ثالثاً : الإدارة Management : المفروض أن إدارة المشروع في يد أصحاب المشروع وهذا هو الحال في المشروعات الفردية وشركات الأشخاص ويرى أصحاب هذه النظرية أنه حتى إذا كانت الإدارة منفصلة عن الملكية كما هو الحال في شركات المساهمة فإن القائمين على الإدارة يعتبرون بمثابة وكلاء عن أصحاب المشروع ويضربون بأوامرهم .

رابعاً : الهدف Ultimate Objective . الغرض من المشروع هو تحقيق أكبر أرباح ممكنة لأصحاب المشروع Maximization of Profit وإدارة المشروع ترمز سياسة المشروع لتحقيق هذا الهدف .

وهذه الفروض السابقة تؤيد وجهة نظر أصحاب نظرية الملكية المشتركة : فإدام جوهر المشروع هو العلاقة التعاقدية بين أصحاب المشروع ، وما دام أصحاب المشروع هم الملاك الحقيقيون لأصول المنشأة وهم الذين يديرون المشروع أو على الأقل يسمون سياسته ، وما دام الغرض أو الهدف النهائي من المشروع هو تحقيق مصلحة ذاتية لأصحاب المشروع أى تحقيق أكبر أرباح ممكنة ثم ، فن الطبيعي إذن أن تجد المبادئ العلمية لنظرية المحاسبة من وجهة نظر أصحاب المشروع .

### نظرية الشخصية المعنوية Entity Theory

يؤيد أصحاب هذه النظرية الفكرة القائلة بأن الشركة ما هي إلا منشأة لها وجودها المستقل عن وجود الأفراد الطبيعيين المكونين لها - أى أن لها شخصية معنوية منفصلة عن شخصية أصحاب المشروع ويؤكدون رأيهم بأن القانون قد اعترف للشركة بلغة مالية مستقلة عن اللغة المالية للشركة ، وللشركة الحق في التقاضي باسمها. ولغير الحق في مقاضاة الشركة عن تصرفات الشركاء . والشخصية المعنوية للشركة ليست في نظر أصحاب هذه النظرية شخصية خيالية خلقها القانون بل إنها شخصية حقيقية نشأت واعترف بها نتيجة صفة مميزة للجماعة التي تتكون منها الأفراد ، فان وجود مجموعة من الأفراد لتحقيق غرض مشترك يؤدي إلى وجود مصلحة مشتركة group interest أو ملكية مشتركة « group ownership أو إرادة جماعية « group will وأن حماية القانون للمصلحة المشتركة أو الملكية المشتركة أو الإرادة الجماعية لا تقل أهمية عن حمايته لمصلحة أو ملكية أو إرادة الفرد . لذا كان لا بد من الاعتراف بشخصية معنوية حقيقية للشركة مستقلة عن شخصية الأفراد المكونين للجماعة . وبذلك نجد أن أصحاب نظرية الشخصية المعنوية لا يعطون الأهمية القصوى لأصحاب المشروع كما في حالة نظرية الملكية المشتركة ولكنهم يعطون الأهمية القصوى للمشروع نفسه باعتباره شخصية معنوية . أو على الأصح للإدارة باعتبارها ممثلة للشركة أو المنشأة . وقد ظهرت هذه النظرية وأيدها كثيرون من المحاسبين في الجزء الأخير من القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين وذلك نتيجة لانتشار الشركات المساهمة التي اعترف لها القانون بالشخصية المعنوية أو الاعتبارية والتي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة .

#### Separation of Ownership and Management

وبالمقارنة بنظرية الملكية المشتركة السابق الإشارة إليها نجد أن التبرؤ من الشخصية التي تؤيد نظرية الشخصية المعنوية هي :

أولاً : أن جوهر أى مشروع ليست العلاقة التعاقدية بين الأفراد ملاك المشروع بل هي مجموعة الأصول أو الأموال Association of Assets

التي يقدمها المستثمرون لاستخدامها في أعمال المشروع سواء كان هؤلاء المستثمرون ملاك مشروع أو مقرضين .

ثانياً : الملكية : أصول المنشأة مملوكة للشركة نفسها باعتبارها شخصاً معنوياً أما أصحاب المشروع فلهم مجرد حق على هذه الأصول ، حق في الأرباح عندما يقرر مجلس الإدارة التوزيع وحق في الأصول ، عند التصفية . وأساس هذا الرأي أنه لا فرق في نظر أصحاب نظرية الشخصية المعنوية بين ملاك المشروع ودائني المشروع حيث أنهم جميعاً في حكم المستثمرين ، كل يقدم أمواله لاستثمارها في أعمال المشروع رغبة في تحقيق عائد على هذه الأموال .

ثالثاً : الإدارة : بظهور شركات المساهمة ظهرت الحاجة إلى انتخاب « مجلس إدارة » يقوم بإدارة الشركة نيابة عن المساهمين الذين كثر عددهم لدرجة يصعب معها قيامهم جميعاً بإدارة الشركة وبذلك نشأت ظاهرة الانفصال بين الملكية والإدارة وأصبحنا في وضع لا نستطيع معه القول بأن المديرين وكلاء عن المساهمين بل أصبحوا بمثابة وحدة مهنية مستقلة Professional Management ترسم سياسة المشروع لا يوصى من المساهمين بل يوصى من المصلحة العامة للشركة باعتبارها شخصاً معنوياً .

رابعاً : الهدف : أدى ظهور شركات المساهمة إلى نشأة ما أطلقنا عليه الإدارة المهنية التي ترسم سياسة المشروع لتحقيق مصلحة ذاتية Self Interest ممثلة في تحقيق أكبر أرباح ممكنة لأصحاب المشروع بل لتحقيق فرض اجتماعي وهو رفاهية المجتمع Social Interest تمثل في أرباح مناسبة ومعقولة لأصحاب المشروع وأجور عادلة للعامل ، وخطمه ممتازة أو سلعة جديدة للمستهلك .

وعلى أساس الفروض السابقة يرى أصحاب نظرية الشخصية المعنوية أن مبادئ المحاسبة يجب أن تحدد من وجهة نظر الإدارة وليس من وجهة نظر أصحاب المشروع الذين قنّت أهيئتهم في المشروع تحت الظروف الاقتصادية الجديدة .

## نظرية النشاط الاقتصادى الجماعى (١) : Activity Theory

إن الشركة ليست فى نظرنا مجموعة من الأشخاص ملاكه ، أو مجموعة من الأموال تحت سيطرة الإدارة ، ولكنها مجموعة من النشاط الاقتصادى الجماعى Association of Economic Activities . وكلمة النشاط فى هذا التعريف يقصد بها أى عمل مادى أو فكرى لازم لتحقيق الغرض من المشروع فهناك أنواع مختلفة من النشاط لازمة لقيام واستمرار ونمو المشروع ، كالأموال التى يقدمها المستثمرون سواء انسابيين أو المقرضين أو الدولة ، ومجهود العمال ، والدور الذى يساهم به الموردون للمواد الخام ، والمستهلكون للسلعة أو الخدمة التى ينتجها أو يودعها المشروع ، وما تقدمه الحكومة من حماية ودفاع ، وأخيراً وليس آخراً ما تقوم به الإدارة من تسييق لأوجه أنواع النشاط المختلفة بشكل يمكن معه إنتاج السلعة أو أداء الخدمة باقى كفاية ممكنة . ولا شك أن المساهمين بأوجه النشاط المختلفة فى المشروع يتوقعون عائداً مناسباً على ما يساهمون به يعادل ما يمكن أن يحصلوا عليه فى الفرص البديلة .

وهذه النظرية الشاملة للمشروع — باعتباره مجموعة من النشاط الاقتصادى الجماعى — تعمل الوزن لوجهتين هامتين فى المشروع :

( أولاً ) المشروع كوحدة اقتصادية يعمل على خلق أو تحويل المنافع

Productive Economic Entity

( ثانياً ) المشروع كوسيلة من وسائل إشباع رغبات الأفراد

Method of doing Business

والمشروع كوحدة اقتصادية يعمل على خلق أو تحويل المنافع

Transformation of utilities عن طريق تسييق أوجه النشاط المختلفة

( ١ ) أنظر تفاصيل هذه النظرية فى بحث منشور : تجاوز الاقتصادى وأثره فى الفكر

المعاصر : دكتور حلمى محمد عمر — مجلة الحاسب والإدارة ولتشرين ١٩٦٦ .

بقصد إنتاج سلعة أو أداء خدمة . وهنا ننظر للمشروع باعتبار أن له وجوداً مستقلاً عن وجود الأشخاص الطبيعيين المكونين له . وفي هذه الحالة فإننا نعطي الأهمية والوزن لمجموعة النشاط نفسها بغض النظر عن مصدر هذا النشاط .

ويتوقف مدى نجاح المشروع كوحدة اقتصادية على خلق أو تحويل المنافع بأقصى كفاية ممكنة على ثلاثة عوامل رئيسية : (١) تحديد وتجميع أوجه نشاط المشروع (٢) تحديد القيادة والسلطة والمسئولية (٣) وجود نظام فعال للاتصال .

فالعامل الأول هو تحديد أوجه نشاط المشروع وتجميعها في وحدات تنظيمية Grouping of Activities . سواء اتخذت شكل إدارات أو أقسام أو أقلام وذلك بشكل يمكن الأشخاص من العمل المنتج المنظم ، ويمكن المشغول عن كل وحدة من الإشراف والرقابة . وهناك نفس فكرة لتجميع أوجه النشاط في وحدات تنظيمية . فهناك التنظيم على أساس الوظائف وهو أكثر الأسس شيوعاً . فوظائف الترويج الرئيسية تتمثل في : وظيفة الإنتاج أو الشراء ، وظيفة البيع والتوزيع ، وأخيراً وظيفة التمويل فيمكن تقسيم أوجه نشاط المشروع إلى ثلاثة إدارات تقابل هذه الوظائف الرئيسية ، إدارة الإنتاج أو الشراء ، إدارة البيع ، والإدارة المالية . ويمكن تجميع أوجه النشاط داخل هذه الإدارات في إدارات فرعية . وقد يكون أساس تجميع أوجه النشاط : المناطق الجغرافية التي ترابوا ، المنشأة فيها نشاطها ، أو يكون حسب أنواع السلع التي تنتجها ، أو حسب أنواع العملاء ، أو على أساس العمليات أو مراحل الإنتاج .

وبلى تجميع أوجه نشاط المشروع في وحدات تنظيمية ضرورة تحديد القيادة والسلطة والمسئولية التي منح لكل رئيس وكل مدير ورجل في كل إدارة أو قسم لضمان حسن سير الأعمال وقيام كل مجموعة بأعبائها ومسئولياتها . فالأمر واجب في قيادة وإدارة الصحة وعادة عملية في مدير الشركة . والقيادة .

تتضمن إصدار الأوامر من القائد المروّس وكذلك الرغبة والاستعداد من المروّسين في إطاعة هذه الأوامر وتنفيذها . ولما السلطة فهي الحق في التصرف وإصدار القرارات والأوامر التي تحدد تصرفات الأشخاص اللّذين يتأخّلون في كل وحدة تنظيمية بشكل يضمن تسيق أوجه النشاط الخلقية . وحسن مزاولة الرئيس لسلطته تقتضى منه عادة تفويضه ببعض هذه السلطة إلى مروّسبه اللّذين يساعدونه في إنجاز الأعمال وتحقيق الأهداف . ولا شك أن السلطة تتطلب إصدار أوامر من الرئيس للمروّس ثم توقع قبول أو إطاعة هذه الأوامر .

ومن المبادئ الإدارية العامة الخاصة بتحديد السلطة ضرورة تحديد أساس لتدرج السلطة . فقد تدرج السلطة على أساس رأسى أى من أعلى إلى أسفل . وفي هذه الحالة زاول الرئيس سلطة مباشرة فوق المروّس ، ولذا فهي علاقة متدرجة في خط أو سلسلة واحدة تتفق مع التدرج في الخريطة التنظيمية وهذا التدرج يطلق عليه ( السلطة التنفيذية Line Authority ) وهو يتفق مع مبدأ وحدة الأوامر *Unity of Command* أى أن كل شخص في التنظيم يصدر له الأوامر من واحد فقط أعلى منه وقد يوجد بجانب السلطة التنفيذية السلطة الاستشارية التي لها حق إعطاء النصائح والإرشادات والاقتراحات وتجميع البيانات التي تتطلبها السلطة التنفيذية *Line and Staff Authority* ، وأخيراً قد يكون تدرج السلطة على أساس وظائف *Functional Authority* أى توزيع السلطة على مديرين متخصصين ، ويكون سيطرة كل مدير على مجموعة من الوظائف المحددة في إدارات مختلفة في المشروع . وتتماز هذه الطريقة من حيث استفادة المشروع من مبدأ التخصص :

وأخيراً فإن تحديد مسئوليات المروّسين يعتبر عنصراً هاماً في التنظيم الإدارى : فالمسئولية هي تعهد المروّس بالقيام بواجب معين أو عمل محدد بصفة مستمرة أو لفترة معينة :

• وإلى تحديد وتجميع أوجه نشاط المشروع في وحدات تنظيمية وتحديد



القيادة والسلطة والمسئولية على هذه الوحدات ضرورة اختيار نظام فعال للاتصال System of Communication . من أعلى لأسفل عند صدور الأوامر أو القرارات الإدارية فمن في يدهم السلطة التنفيذية ، أي عند تقديم الاقتراحات والنصائح فمن في يدهم السلطة الاستشارية ، أو من أسفل إلى أعلى عند تقديم التقارير الإدارية من المرؤوسين للرؤساء .

أما إذا نظرنا للمشروع باعتباره وسيلة من وسائل إشباع رغبات الأفراد فلا بد للقائمين على إدارة المشروع من اختيار طريقة عادلة لتوزيع المنافع على الأفراد المستحقين لها . فقد سبق أن ذكرنا أن المساهمين بنشاطهم الفكري أو المادي في المشروع يتوقعون عائداً يعادل ما كان يمكن أن يحصلوا عليه في القرص البديلة ويتوقف نوع العائد على رغبات الأفراد المكونين للمشروع . فهناك رغبات متعددة ومختلفة كالرغبة في الحصول على أكبر دخل ممكن ، والرغبة في الامتلاك ، والرغبة في القيادة والسلطة ، والرغبة في احتلال مركز اجتماعي أو أدبي معين ، والرغبة في تحمل مسئولية اجتماعية . . الخ . ومن أجل تحقيق هذه الرغبات لا بد من وجود نظام محدد للدوافع System of Inducement . وهذا النظام قد يتخذ صورة دوافع مادية Material Inducement أو دوافع غير مادية أي اجتماعية Social Inducement

فالدوافع المادية تتخذ أشكالا عديدة . فهناك نظام الأجور التشجيعية أو المشاركة في الربح للعامل . ونظام المعاشات والتأمين الصحي والإدخار للموظفين وكذلك يجب أن يكون هناك نظام محدد للترقيات . أما بالنسبة للعلاء فهناك دوافع كثيرة كتحديد أسعار معتدلة أو نظام للخصم المسموح به أو نظام لتوصيل الطلبات للمنازل أو نظام للبيع بالتقسيط أو نظام للاقراض . وبالنسبة لأصحاب الأموال فلا بد من تحديد فائدة أو توزيعات منتظمة على الأموال المستثمرة .

أما الدوافع الاجتماعية فلا تقل أهمية عن الدوافع المادية ، كهيئة الجور المناسب والفرد المشجعة على العمل ، وكوجود علاقات طيبة بين الرؤساء

والمرؤسين ، وكاعتناء الثقة للمال . وعدم وجود أى نوع من التمييز بين أفراد المجموعة ، وكالتناء على كل عمل ناجح .

منما سبق يتضح أن نظرية النشاط الاقتصادى الجماعى تعطى الأهمية للمشروع ككل باعتباره وحدة اقتصادية اجتماعية تعمل على خلق المنافع وتوزيعها توزيعاً عادلاً على الأفراد المساهمين بأوجه نشاطهم المختلفة فى المشروع . وهذه النظرية الشاملة للمشروع تصلح - فى نظرنا - كأساس سليم لبناء هيكل للمبادئ الخماسية التى مستحكم الفكر المحاسبى فى المستقبل القريب .

### الشركة كوحدة قانونية

عُرف القانون المدنى ( مادة ٥٠٥ ) الشركة بأنها عقد يقتضاه يلتزم شخصان أو أكثر بأن يساهم كل منهم فى مشروع مالى بتقديم حصصة من مال أو عمل وإقتسام ما قد ينشأ عن هذا المشروع من ربح أو خسارة .

فالأصل إذن أن الشركة عقد يقوم على الأركان العامة التى تشيد عليها العقود عموماً ، وعلى أركان خاصة تميزه عن العقود الأخرى ، كالتدخل المستمر للمشروع شروطاً شكلية لصحة هذا العقد .

#### الشروط العامة للعقد :

يجب أن يتوفر فى عقد الشركة الشروط العامة التى تقوم عليها العقود عموماً وهى الرضا والأهلية والحل والسبب . فلا يكون عقد الشركة صحيحاً إلا إذا رضى به كل شريك رضاه سليماً من العيوب القانونية . فإذا شاب الرضا عيب كغفل أو تدليس أو إكراه أو استغلال أصبح العقد قابلاً للبطلان .

كما يترتب على الدخول فى الشركة نشوء التزامات على كل شريك قبل الشركة ذاتها وقبل الشركاء الآخرين ولذا يجب أن يكون الشريك أهلاً للأهلية . فلا يجوز إذن للقاصر أو للمحجور عليه أن يكون شريكاً فى شركة . ولما كان الشريك المتضامن فى شركة التضامن وشركة التوصية البسيطة يعتبر تاجراً

مجرد انضمامه إلى الشركة ، فلا يكفي أن تتوافر فيه أهلية الالتزام وإنما يجب أيضاً أن يكون أهلاً لمباشرة التجارة .

أما المحل والسبب فيتمثلان في الغرض من تكوين الشركة ، فيجب أن يكون هذا الغرض غير مخالف للنظام العام أو للأداب وإلا كانت الشركة باطلة أصلاً .

### الشروط الخاصة بعقد الشركة :

توجد بجانب الأركان العامة صائفة الذكر أركان خاصة لعقد الشركة إذ يستخلص من التعريف الوارد بالمادة ٥٠٥ أنه يجب أن يقع العقد بين شريكين أو أكثر وأن يقدم كل شريك حصة في رأس المال المشترك وأن يقسم الشركاء أرباح المشروع وخسائره .

فلا يشأ عقد الشركة إلا بين شريكين أو أكثر ، بل إن القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ استلزم بالنسبة لشركاء المساهمة وجود سبعة شركاء مؤسسين هل الأقل ، والواقع أن تعدد الشركاء أمر تستلزمه طبيعة فكرة العقد لأنه لا يولد إلا عن تراوج إرادتين أو أكثر .

كما يجب أن يقدم كل شريك حصة في رأس المال وإلا انتفت فكرة الشركة ، والحصة قد تكون مبالغاً من النقود أو تكون حصة حقيفة أى مالا متوقلاً أو عقاراً ، وقد تكون الحصة عملاً .

وأخيراً تقوم الشركة على نية المشاركة ، إذ يتقدم كل شريك بحصته إلى الشركة للحصول على نصيب من أرباح المشروع وتحمل جزءاً من خسائره . وإذا انتفت هذه النية بطل العقد ، والأصل أن نسب توزيع الأرباح والخسائر مشروكة لإرادة المتعاقدين الحرة ينظمونها في العقد . ومع ذلك لا يجوز الاتفاق على حرمان أحد الشركاء من الربح أصلاً أو تحصيل أحد الشركاء من الخسائر ، ويستثنى من ذلك الشريك الذي قدم عمله فقط كحصة في رأس المال فيجوز إعفائه من المساهمة في الخسائر بشرط ألا يكون قد تقرر له أجر على عمله .

(م ٢ - محاسبة شركات الأشخاص)

ويلاحظ أنه لا يشترط توزيع الأرباح والخسائر بالتساوي بين الشركاء أو أن تتبادل نسبة الاشتراك في الربح والخسارة ، وإنما المقصود هو أن يصيب كل شريك نصيباً من الأرباح ومن الخسائر :

وقد وضع القانون المدني بعض الأحكام لتوزيع الأرباح والخسائر في حالة عدم الاتفاق وهذا أمر نادر . فقد نص على أنه إذا لم يبين في عقد الشركة نصيب كل واحد من الشركاء في الأرباح والخسائر كان نصيب كل منهم في ذلك بنسبة حصته في رأس المال : وإذا اقتصر العقد على تعيين نصيب الشركاء في الربح وجب اعتبار هذا النصيب في الخسارة أيضاً . وكذلك الحال إذا اقتصر العقد على تعيين النصيب في الخسارة دون تعيين النصيب في الربح :

وإذا كانت حصة أحد الشركاء مقصورة على عمله وجب أن يقلر نصيبه في الربح والخسارة تبعاً لما تنفذه الشركة من هذا العمل وهذه مسألة تقدرها المحكمة عند الخلاف بالاستعانة بأهل الخبرة وتلج نفس القواعد لو فرض أن الشركة مكرنة من شريكين قدم أحدهما رأس المال وقدم الآخر عمله ، وإن كانت إلهاكم المصرية تقضي في مثل هذا الفرض بأن يكون للشريك رأس المال ثلثا الأرباح وللشريك بالعمل الثلث استناداً للعرف .

### الشروط الشكلية :

لم يكتف المشرع لصحة عقد الشركة بتوافر الشروط العامة والخاصة ولكنه استلزم أيضاً شروط شكلية فيقضي بوجوب كتابة العقد وشهره . والكتابة شرطاً لصحة العقد لا مجرد إثباته . غير أن بطلان الشركة بسبب عدم كتابته لا يعمل به إلا في العلاقة بين الشركاء أنفسهم فلا يجوز الاحتجاج به قبل الغير ، كما أن البطلان لا يحدث أثره فيما بين الشركاء إلا من وقت أن يطلب الحكم به . ويلاحظ أنه بالنسبة لشركات الخاصة لا يشترط لصحة العقد أن يكون مكتوباً ، بل يجوز لإثبات وجود شركات الخاصة بإبراز الدفاتر والخطابات وهذا يرجع إلى طبيعة هذا النوع من الشركات . والكتابة قد تكون عرفية وقد تكون رسمية . ومع ذلك استلزم القانون رقم ٢٦ لسنة

١٩٥٤ الرسمية في عقود شركات المساهمة التي لا تطرح أسهمها للاكتتاب العام  
والشركة ذات المسؤولية المحدودة .

وكذلك أوجب القانون التجزئى شهر الشركات التجارية ، ايعلم به الغير  
ولا يخلت من واجب اشتهار إلا شركات الخاصة إذ لا تكسب الشركة  
الشخصية لغوية حتى يكون من أن لازم إعلانها للغير .

## أنواع الشركات التجارية

### التقسيم الموضوعي لأنواع الشركات :

يضم الشراح مادة الشركات التجارية إلى قسمين رئيسيين هما :  
أولاً : شركات الأشخاص .  
ثانياً : شركات الأموال .

وفي شركات الأشخاص يكون للأشخاص الذين تتكون منهم الشركة  
الاعتبار الأول ، بمعنى أن هذه الشركات تقوم على أساس شخصية الشركاء  
والثقة افتدائهم ، وينقسم هذا النوع بدوره إلى ثلاثة أقسام :

١ - شركات التضامن : وهي التي تتكون من شركاء مسؤولين عن ديون  
الشركة وتمهلاتها بصفة شخصية وتضامنية . فلا تتحدد مسؤولية الشريك إذن  
بقدر حصته في الشركة وإنما تتجاوزها إلى أمواله الخاصة :

٢ - شركات الترسية البسيطة : وهي التي تتضمن نوعين من الشركاء :  
الأول شركاء متضامنون وهم المسئولون عن التزامات الشركة بصفة شخصية  
وتضامنية ، والثاني لشركاء اموصرون ولا يمال كل منهم إلا بقدر الحصة التي  
يتمتع بتقديمها للشركة بمعنى أن مسؤوليته محدودة بقدر هذه الحصة :

٣ - شركات الخاصة : وهي التي تختلف عن الشركات الأخرى بكونها  
مسترة ، أي ليس لها وجود قانوني إزاء الغير الذي لا يعلم عن وجودها  
ولا يعرف الشركاء فيها .

لما التزم التالف من الشركات - أي شركات الأموال - فلا يكون للشركاء فيها الاعتبار الأول حيث أن رأس مال هذه الشركات يقسم إلى أسهم قابلة للتداول ويطرح للجمهور ، يستطيع أن يقتنيها كل من يقدر على دفع قيمتها ، فالاعتبار الأول في هذه الشركات هي مجموع الأموال التي تستطيع الإدارة الحصول عليها بصرف النظر عن شخصية المساهمين . وتنقسم شركات الأموال بدورها لأنواع ثلاثة :

١ - شركات المساهمة : ينقسم الشركات إلى قسم رأس مالها إلى أسهم متساوية القيمة وقابلة للتداول وتكون مسئولية المساهم فيها مسئولية محدودة يقدر أسهمه التي خصصت له .

٢ - شركات التوصية بالأسهم : وهذه الشركات تقسم رأس مالها أيضاً إلى أسهم إلا أنها تتضمن نوعين من الشركاء ، الأول شركاء متضامنون يتولون بصفة غير محدودة عن التزامات الشركة ، والثاني شركاء مسئولون يقدر الأسهم التي خصصت لهم .

٣ - شركات ذات المسئولية المحدودة : وقد استحدث هذا النوع في القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ وهي التي لا يزيد الشركاء فيها عن خمسين شريكاً ولا يكون كل منهم مسئول إلا يقدر حصته في رأس المال ، وينقسم رأس مال هذه الشركات إلى حصص تتداول أصلاً بين الشركاء ولا تنتقل للغير إلا بشروط خاصة .

من هذا العرض السريع لأنواع الشركات التجارية يتضح أن هذه الشركات تختلف فيما بينها نتيجة لاختلاف طريقة الحصول على رأس مالها ونتيجة لاختلاف مدى مسئولية وحقوق الشركاء أو المساهمين فيها ،

#### القطاع العام والقطاع الخاص :

كانت قوانين يوليو ١٩٦١ الاشتراكية نقطة تحول هام في الاقتصاد القومي . فقبل هذا التاريخ كانت أدوات الإنتاج ممثلة في أنواع المشروعات

والشركات المختلفة ملكاً لأفراد الشعب ملكية خاصة ، وبالتالي كأن التقدم  
الاقتصادى متروكاً للجهود الفردية التى لا يحركها غير دافع الربح الأنانى :  
ولا شك أن ترك الحرية لرأس المال كان متفقاً مع مبادئ النظام الرأسمالى :

ولكنه اتضح أن ترك رأس المال حراً لا يتفق مع ظروفنا الاقتصادية .  
وقد أشار مشروع الميثاق الوطنى أن رأس المال فى تطوره الطبقى فى البلاد  
التي أرغمت على التخلف لم يعد قادراً على أن يقود الانطلاق الاقتصادى ولم  
تعد الجهود الفردية المعقولة المستغلة قادرة على مواجهة التحدى :

وبذلك اتضح جلياً أن الحل الاشتراكى هو المخرج الوحيد للتقدم  
الاقتصادى والاجتماعى وكان لا بد من تجميع المدخرات الوطنية ووضع كل  
خبرات العلم الحديث فى خدمة استثمار هذه المدخرات ، ووسع تخطيط  
شامل لحماية الإنتاج .

ونتيجة لكل ذلك كان من الضروري تقرير سيطرة الشعب على كل أدوات  
الإنتاج وعلى توجيه فائضها طبقاً لخطة محدودة وصدرت قوانين يوليو ١٩٦١  
التي أدت إلى خلق قطاعين :

#### - القطاع الأول :

قطاع عام قادر يقود التقدم فى جميع المجالات ويحمل المسئولية الرئيسية  
فى خطة التنمية : ويضم هذا القطاع كثير من المشروعات والشركات التى تملك  
فيها الدولة كل أو جزء من رأس المال :

#### - القطاع الثانى :

قطاع خاص يشارك فى التنمية فى إطار الخطة الشاملة من غير استغلال :  
ويشمل هذا القطاع جميع المشروعات والشركات التى لم تؤتم أو لم تساهم الدولة  
فى رأس مالها بل تركت للملكية الخاصة :





# الباب الأول

## طبيعة شركة التضامن

---

- ماهية شركة التضامن وعناصرها .
- التكوين القانوني لشركة التضامن .
- إدارة شركة التضامن .
- تعديل عقد شركة التضامن .



### مادة: شركة التضامن وخصائصها :

شركة التضامن ما هي إلا اتفاق تعاقدي بين شخصين أو أكثر بقصد الإنجاز وتحقيق واقتسام الأرباح أو الخسائر فيما بينهما أو بينهم ، وجميع الشركاء في الشركة متضامنون في جميع تعهدات الشركة أي أن مسؤوليتهم مسئولية غير محدودة وتتعلى رؤوس أموالهم في الشركة (١) .

### أما الخصائص الرئيسية لشركة التضامن فتتلخص في الآتي :

١- الشريك في شركة التضامن مسئول عن ديون الشركة بصلة شخصية وعلى وجه التضامن ، والمقصود بالمسئولية الشخصية أو غير المحدودة أن يكون كل شريك مسئولا عن ديون الشركة كما لو كانت ديونا خاصة به فلا تحده مسئوليته إذ إن من هذه الديون بقدر حصته في الشركة وإنما تعداها إلى أمواله الشخصية . أما المسئولية التضامنية فيقصد بها أن الشركاء والشركة ذاتها متضامنون في الوفاء بديون الشركة ويترتب على ذلك أنه يجوز للدائن أن يوجه المطالبة إلى الشركة أو إلى أي شريك على حدة ، كما يجوز له أن يطالب الشركة والشركاء دفعة واحدة :

٢- لما كانت شركة التضامن تقوم على الاعتبار الشخصي أي على الثقة المتبادلة بين الشركاء ، فالأصل أن حصة الشريك تكون غير قابلة للتداول ، وعلى ذلك لا يجوز للشريك التنازل عن حصته للغير أو إحلال شخصا محله بغير رضا بقية الشركاء :

٣- إن ضرورة توافر الثقة بين الشركاء في شركة التضامن يترتب عليه

---

(١) مرف القانون التجاري: شركة التضامن في المادة ٢٠ بأنها ( شركة يقدمها التسان أو أكثر بقصد الانجاز على وجه الشركة بينهم بعنوان مخصوص يكون اسما لها ) .

وفي المادة ٢٢ نص المشروع على المسئولية غير المحدودة عندما ذكر ( أن جميع الشركاء متضامنون في جميع تعهدات الشركة ولر لم يحصل وضع الامضاء عليها الا من أحدهم ) .

أن وفاة أحد الشركاء أو الحجر عليه أو إفلاسه يقضى الشركة إلا إذا اتفق على خلاف ذلك .

٤ - الشريك في شركة التضامن تاجراً ، وإذن يجب أن تتوفر فيه أهلية الاحتراف بالتجارة وأن يلتزم بجميع الواجبات التي يتطلبها القانون التجارى فى التاجر من ضرورة القيد فى السجل التجارى وإسكان الدفاتر التجارية وإشهار عقد زواجه .

٥ - لشركة التضامن اسم يتكون من أسماء الشركاء فيها وإذا كان عدد الشركاء كبيراً تجاوز أن يذكر اسم واحد أو أكثر منهم مع إضافة كلمة « وشركاه » أو « وشركاهم » أما إذا لم تتخذ الشركة اسماً يجب على جميع الشركاء أن وقعوا على جميع تصرفاتها .

التكوين القانونى لشركة التضامن :

أولاً - عقد الشركة :

تخضع شركة التضامن فى تكوينها للقواعد التى تسرى على الشركات عموماً والى فصلناها سابقاً . فتكون الشركة عن طريق عقد بين الشركاء يجب أن يتوفر فيه جميع الشروط التى يجب توافرها فى العقود سواء الشروط العامة المثلة فى الرضا والأهلية والسبب أو الشروط الخاصة من حيث ضرورة وجود شريكين أو أكثر ومن حيث تقديم حصص فى رأس المال المشترك ومن حيث اقتسام الأرباح والخسائر ، أو الشروط الشكلية الخاصة بوجود كتابة العقد وشهره . ويجدر بنا هنا أن نذكر أهم النصوص التى يتضمنها عادة عقد الشركة :

١ - أسماء الشركاء وصفاتهم وجنسياتهم .

٢ - عنوان الشركة وإسكانها التجارى ومركزها .

٣ - الغرض من قيام الشركة ومدة بقائها .

٤ - رأس مال الشركة وحصص كل شريك وطريقة سدادها والقوائد على

رأس المال .

- ٥ - تحديد الحد الأقصى لمساهمات كل شريك والقوائد عليها .
- ٦ - إدارة الشركة - المسئول عنها ومكافآته .
- ٧ - السمة المالية للشركة وميعاد الجرد والحسابات الختامية :
- ٨ - طريقة توزيع الأرباح والخسائر على الشركاء .
- ٩ - انفصال أحد الشركاء وطريقة حساب ونسوية حقوقه .
- ١٠ - حل الشركة وطريقة تصفية أموالها .

#### ثانياً - شهر ملخص عقد الشركة :

يتم القانون التجارى ضرورة شهر ملخص عقد الشركة فى خلال ١٥ يوماً من تاريخ التوقيع على العقد ليعلم الغير بوجود الشركة . وتتلخص إجراءات الشهر فيما يأتى :

١ - إيداع ملخص عقد الشركة فى قلم كتاب المحكمة الابتدائية الى يوجد فى دائرتها مركز الشركة أو فرع من فروعها لتسجل فى السجل المعد لهذا الغرض .

٢ - لصق ملخص عقد الشركة لمدة ثلاثة شهور فى اللوحة المعدة فى المحكمة للإعلانات القضائية .

٣ - نشر ملخص العقد فى إحدى الصحف التى تطبع فى مركز الشركة أو فى فرع من فروعها وتكون معلقة لنشر الإعلانات القضائية أو محميتين تطبعان فى مدينة أخرى .

٤ - يقضى قانون السجل التجارى ضرورة قيد الشركة فى السجل التجارى فى خلال شهر من ابتداء العمل .

ويلاحظ أن القانون نص على الحد الأدنى من البيانات التى يجب أن يتضمنها الملخص الذى يشهر وهى :

١ - أسماء وألقاب وصفات وعناوين الشركاء المتضامنين .

٢ - الإسم التجارى للشركة .

٣- أسماء الشركاء المأذونين بإدارة الشركة والتوقيع بإسمها :

٤- وقت ابتداء الشركة ووقت انتهائها :

إدارة شركة التضامن :

يقوم بإدارة شركة التضامن مدير أو عدة مدبرين . وقد يكون المدير شريكاً وهذا هو الوضع للعالم ، أو قد يكون غير شريك أى شخصاً أجنبياً من الشركة يختاره الشركاء للإدارة .

ويعين المدير - سواء أكان شريكاً أو غير شريك - بنص في العقد التأسيسي للشركة أو قد يعين في عقد مستقل عن عقد الشركة . وإذا لم ينص في العقد التأسيسي للشركة على تعيين المدير أو لم يتفق الشركاء في عقد مستقل على تعيينه تطبق الأحكام العامة الواردة في القانون المدني . وفي هذه الحالة يعتبر كل شريك مديراً للشركة فيكون له مباشرة أعمالها وتصريف شئونها دون الرجوع إلى غيره من الشركاء ، ويكون لكل شريك حق الاعتراض على ما يقوم به زملاؤه من أعمال قبل إتمامها ، فيعرض الأمر على الشركاء مجتمعين ويوقف الحل على القرار الذي تتخذه الأغلبية .

وللمدير أجر يحده العقد التأسيسي للشركة أو العقد الذي يتم به تعيينه ، وإذا كان مدير الشركة شريكاً بعمله فقط فيحصل عندئذ على حصة من الأرباح يحدها العقد نظير عمله ، أما إذا كان المدير الشريك شريكاً بحصة نقدية أو عينية علاوة على عمله الذي يؤديه للشركة فيحصل عندئذ على نصيب من الأرباح نظير حصته المادية وعلى نصيب آخر نظير العمل . وعلى ذلك فما يحصل عليه الشريك المدير يعتبر بمثابة توزيعاً للأرباح .

أما إذا جند للمدير الشريك مرتباً ثابتاً علاوة على حصته في الأرباح أو كان المدير غير شريك فما تلغفه الشركة في هذه الحالة يعتبر حثماً على الشركة تلغفه حتى ولو حققت الشركة خسارة . أى أن مرتب الشريك في هذه الحالة يعتبر من ضمن المصروفات الإدارية .

### تعديل عقد شركة التضامن :

قد نظراً ظروف عديدة تدعو الشركاء إلى إجراء تعديلات على عقد الشركة ، فيجوز تعديل العقد نتيجة الرغبة في زيادة رأس المال أو تخفيضه أو نتيجة انضمام أو انفصال أو وفاة أحد الشركاء أو نتيجة الرغبة في تغيير نسب توزيع الأرباح والخسائر . كما يجوز أن يتناول التعديل شكل الشركة أى في حالة تحويلها إلى شركة من نوع آخر أو اندماج الشركة في شركة أخرى .

ومن المجمع عليه جواز تعديل شروط العقد عملاً بمبدأ حرية التعاقد بشرط مراعاة الشركاء على التعديل ، وتعديل العقد - كالعقد ذاته - يجب أن يقع بالكتابة وإلا كان باطلاً ، وبالمثل يجب شهر التعديل وإلا امتنع الاحتجاج به على الغير . ويقع الشهر بثلث الطرق التي يشهر بها العقد فتأسيماً كما سبق ذكره :





## الباب الثاني

### مشاكل تكوين وتنظيم شركة التضامن

Accounting Problems in Partnership

Formation and Organization

---

• مقدمة

• الفصل الأول : رأس المال عند التكوين

• الفصل الثاني : الحسابات الشخصية للشركاء



## مقدمة

تطبق في حالة شركات التضامن قواعد المحاسبة المعروفة ، فيحسب للشركة دفتر يومية ودفتر أستاذ وتسجل العمليات التجارية في هذه الدفاتر كالمعتاد .

ولكن يوجد هناك عمليات تتميز بها شركات التضامن وتتطلب معالجة خاصة عند إثباتها في الدفاتر ، وفي هذا الباب سوف نتناول المشاكل الخاصة بشركات التضامن التي تواجهها عند تكوين وتنظيم الشركة - وينقسم هذا الباب إلى فصلين :

الفصل الأول : يشمل المشاكل المتعلقة بتكوين رأس مال الشركة :

الفصل الثاني : يتضمن المشاكل المتعلقة بالحسابات الشخصية التي تفتح للشركاء في دفاتر الشركة :

## الفصل الأول

### رأس المال عند التكوين

#### تعريف رأس المال Definition of Capital

جرت العادة على تعريف رأس المال بأنه صافي أصول المنشأة - أي الفرق بين قيمة الأصول وقيمة الخصوم - وبمعنى آخر فإن رأس المال يمثل مجموع حقوق أصحاب المشروع المثلة في قيمة الحصص الأصلية المقلدة من الشركة مضافاً إليها الأرباح المرحلة من الأعوام الماضية وأى احتياطات أخرى محجوزة :  $Net\ Worth = Capital + Surplus$

وهذا التعريف لرأس المال يتفق في الحقيقة مع نظرية الملكية المشتركة التي تعطي الأهمية التامة لوجبة نظر أصحاب المشروع والتي تفرق بين الأموال (٣٠ - محاسبة شركات الأشخاص)

المقدمة من الشركاء والأموال المقدمة من دائني الشركة : فمن وجهة نظر أصحاب المشروع لا بد أن نقوم بطرح قيمة حصصهم الشركة من قيمة الأصول حتى نصل إلى قيمة رأس المال :

والتعريف السابق لرأس المال - مجموع حقوق أصحاب المشروع أو صافي أصول المنشأة - هو تعريف ضيق لرأس المال ويعتبر مقبولا في حالة المنشآت الفردية وشركات الأشخاص ، ولكنه يظهر شركات المساهمة ظهرت مدرسة أخرى من المحاسبين تؤيد تعريفاً آخر يتفق مع طبيعة هذا النوع من الشركات وما تتصف به من شخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية الشركاء . وأصحاب هذه المدرسة يعرفون رأس المال على أنه كل الموارد Total Assets المستخلصة في عمليات الشركة بغض النظر عن مصدرها أى بغض النظر عما إذا كانت مقدمة من الشركاء أو من دائني الشركة . وهذا التعريف لرأس المال يتفق مع نظرية الشخصية المعنوية التي تعطى الأهمية لوجهة نظر الإدارة ، فمن وجهة نظر الإدارة لا فرق مطلقاً بين ما يمكن أن نطلق عليه « رأس المال المملوك » و « رأس المال المقرض » فكلاهما أموالاً مستثمرة في الأعمال الإنتاجية للشركة :

#### تعريف رأس المال ومعادلة الميزانية :

تتكون معادلة الميزانية من ثلاثة بنود ( ١ ) الأصول و ( ٢ ) الخصوم و ( ٣ ) رأس المال - فإذا اعتبرنا رأس المال مجموع حقوق أصحاب المشروع أى الفرق بين الأصول والخصوم ، فإن معادلة الميزانية يجب أن تكتب في الصورة التالية :

الأصول = الخصوم + رأس المال

أما إذا أيدنا نظرية الشخصية المعنوية واعتبرنا رأس المال كأنه حيلة الأصول المستخلصة في عمليات الشركة ولم نفرق بين مصادر الأموال فيجب أن نضع معادلة الميزانية في الصورة الآتية :

الأصول = رأس المال + الخصوم

### قيود اثبات رأس المال :

عند بداية تكوين الشركة فإن رأس المال يقصد به مجموع الأصول التي يندرجها الشركاء . وفيود سداد رأس المال والحسابات التي تفتح له تتوقف على وجهة النظر بخصوص طبيعة شركة المصالح : فإذا اعتبرت الشركة مجموعة من الأشخاص - الملاك المزدوج - فيتعمد علينا أن نفتح حساب رأس المال لكل شريك على حدة يحمل ذلنا الحساب دائماً والأصول المقدمة من الشريك مدينة . وهذه المعالجة تتفق مع ضرورة التفرقة بين الشركاء المكونين للشركة . أما إذا اعتبرنا أن للشركة شخصية مستقلة عن شخصية الشركاء فعلياً أن نفتح حساباً واحداً لرأس المال يحمل دائماً ، والأصول المقدمة من الشركاء جميعاً مدينة ؛

وسواء فتحنا ح / رأس مال لكل شريك على حدة أو حساب رأس مال واحد للشركة فإن قيود سداد رأس المال تتوقف على طريقة وفاء الشركاء لمصالحهم في رأس مال الشركة ، فقد يكون الوفاء يلحدي ثلاثة طرق :

أولاً : تقديم أصل نقدي .

ثانياً : تقديم أصل أو أصول غير نقدية ( عينية ) .

ثالثاً : تقديم أصول وبخصوم منشأة فردية .

وفيما يلي ثلاثة أمثلة لتوضيح هذه الحالات الثلاثة :

الحالة الأولى : تقديم أصل نقدي :

نستفيد من الشركاء بتسديد حصصهم في رأس مال الشركة نقداً ، وفي هذه الحالة يجعل حساب نقدية بالحزينة أو حساب البنك ( في حالة الدفع بشيك ) مدينة ، وحساب رأس مال الشريك أو حساب رأس مال الشركة دائماً بنفس القيمة .

في أول يونيو ١٩٦٠ اتفق أ ، ب على تكوين شركة تضامن برأس مال قدره ٦٠٠٠ جنيه مقسم بينهما بنسبة ٢ : ١ على الترتيب على أن يسدد كل

منهما حصته نقداً عند توقيع عقد الشركة ، وقد تم توقيع العقد في ١٠ يونيو ..  
والمطلوب عمل قيد اليومية اللازمة لإثبات سداد الحصتين وتوزيع  
حساب رأس المال وقائمة المركز المالي للشركة عقب السداد مباشرة .

### الحل .

أولاً : في حالة فتح / رأس مال لكل شريك على حدة ( نظرية الملكية  
المشركة ) .

#### دفتر اليومية

منه	له	
جنيه	جنيه	
٦٠٠٠		من س / نقدية بالتزينة
		إلى مذكورين
	٤٠٠٠	س / رأس مال أ
	٢٠٠٠	س / رأس مال ب
		( قيمة ما دفعه كل من الشريكين نقداً سداداً لحصتيهما في رأس المال )
		٦٠/٦/٩٠

#### دفتر الأستاذ

س / رأس المال ( أ )

مبالغ	البيان	التاريخ	مبالغ	البيان	التاريخ
جنيه			جنيه		
			٤٠٠٠	من س / نقدية بالتزينة	٦٠/٦/٩٠

ح / رأس المال (ب)

التاريخ	البيان	مبالغ	التاريخ	البيان	مبالغ
		جنيه			جنيه
٦٠/٦/١٠	من ح / نقدية بالخزينة	٢٠٠٠			

قائمة المركز المالي في ١٠ يويه ١٩٦٠

رأس المال والمصنوع

أصول

	جنيه	جنيه		جنيه	جنيه
رأس مال (أ)	٤٠٠٠		نقدية بالخزينة		٦٠٠٠
رأس مال (ب)	٢٠٠٠				
		٦٠٠٠			
		٦٠٠٠			٦٠٠٠

ثانياً : حالة فتح حساب واحد لرأس مال الشركة ( نظرية الشخصية المعنوية ) .

وفي هذه الحالة يمكن كتابة ملكة في الدفاتر تبين حصة كل شريك في رأس مال الشركة أو يمكن تقسيم حساب رأس المال إلى خانات فرعية تبين حصص الشركاء .

دفتر اليومية

منه	له		
جنيه	جنيه		
٦٠٠٠		من = / نقدية بالخزينة	
	٦٠٠٠	إلى = / رأس المال	
		سداد الشركاء لمصهم في رأس مال الشركة	
		دفتر الأستاذ	
		= / رأس المال	

تاريخ	بيان	ب	ا	تاريخ	بيان	ب	ا
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٦٠/٦/١٠	من = / نقدية بالخزينة	٢٠٠٠	٤٠٠٠	٦٠٠٠			

قائمة المركز المالي في ١٠ يونيو ١٩٦٠

أصول رأس المال والمخصص

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٦٠٠٠	نقدية بالخزينة	٤٠٠٠	رأس مال الشركة
		٢٠٠٠	(أ)
			(ب)
		٦٠٠٠	
		٦٠٠٠	

الحالة المالية - تقديم أصول عينية :

قد يتم أحد أو بعض الشركاء بتسديد حصته أو حصصهم عن طريق تقديم بعض الأصول العينية كالأراضي أو المباني ، الخ ، ولا تختلف



التبؤد فى هذه الحالة عن الحالة السابقة إلا فى جعل حساب الأصل أو الأصول العبدية مدينة بدلاً من حساب نقدية بالخزينة مع جعل حساب رأس مال الشريك (إذا فتح حساب مستقل لكل شريك) أو حساب رأس مال الشركة (إذا فتح حساب واحد لرأس المال) دائناً . ويلاحظ أنه فى حالة تقديم أصل عيى لا بد أن تقوم إدارة الشركة بتقييم هذا الأصل على أساس سعر المثل السائد فى السوق فى تاريخ نقل ملكية الأصل وذلك للتأكد من قيمته الحقيقية :

فإذا فرض فى المثال السابق أن الشريكين أ ، ب اتفقا على سداد حصتهما فى رأس مال الشركة كالتالى :

الشريك (أ) يقوم بسداد حصته نقداً :

الشريك (ب) يقدم قطعة أرض قومت بمبلغ ١٥٠٠ جنيه على أن يدفع باقى حصته نقداً .

فتكون قيود اليومية كالتالى :

منه	له
	من ملكورين
٤٥٠٠	من س / نقدية بالخزينة
١٥٠٠	من س / الأراضى
	إلى ملكورين
	س / رأس مال أ
٤٠٠٠	
	س / رأس مال ب
٢٠٠٠	
	( قيمة ما دفعه الشريكان سداداً لخصبتهما فى رأس المال )

الحالة الثالثة - تقديم أصول وخصوم منشأة فردية :

قد يحدث أن يكون لأحد الشركاء عمل تجارى ويرغب فى تقديم صافى أصول عمله مقابل مساهمة فى رأس مال شركة التضامن . وتقابلنا فى هذه الحالة بعض المشاكل يتوقف معالجتها على أمرين :

أولاً : الاتفاق بين الشركاء على إعادة تقدير أصول وخصوم المحل التجاري قبل انتقالها إلى شركة التضامن .

ثانياً : الاتفاق على عدم إجراء أية تعديلات في قيم أصول وخصوم المحل التجاري بل تثبت بدفاتر شركة التضامن بقيمتها الدفترية .  
وفيما يلي سنتناول كل حالة على حدة .

### إعادة تقدير أصول وخصوم المنشأة الفردية : ( أولاً ) في دفاتر المنشأة الفردية :

إن انتقال أصول وخصوم المنشأة الفردية إلى شركة التضامن معناه إقفال دفاتر المنشأة . ولكن ما دامت هذه الأصول والخصوم تنتقل إلى شركة التضامن بعد إعادة تقديرها فلا بد قبل إقفال دفاتر المنشأة أن تثبت التعديلات الناتجة عن إعادة التقدير وتظهر أثرها على رأس المال ثم يلي ذلك إقفال حساب الأصول . والخصوم ولتحقيق ذلك تتبع الخطوات التالية :

١- إثبات التعديلات الناتجة عن إعادة التقدير وذلك إما مباشرة عن طريق حساب رأس المال أو عن طريق فتح حساب وسيط باسم « حساب إعادة التقدير » يجعل مدينياً بكل نقص في قيمة الأصول المنقولة لشركة التضامن وكل زيادة في قيمة الخصوم التي تعهدت بها شركة التضامن مع جعل حسابات هذه الأصول والخصوم دائنة .

كما يجعل حساب رأس المال أو حساب إعادة التقدير دائناً بكل زيادة في قيمة الأصول أو كل نقص في قيمة الخصوم مع جعل حسابات هذه الأصول والخصوم مدينية .

٢- إذا استخدم الحساب الوسيط (إعادة التقدير) فإنه يجب ترجيل رصيده إلى حساب رأس المال . فإذا كان الرصيد مدينياً فيدل ذلك على خسارة إعادة التقدير يخفض بها رأس المال يجعل حساب رأس المال مدينياً وحساب إعادة التقدير دائناً . أما إذا كان رصيد حساب إعادة التقدير دائناً فيدل ذلك

على أرباح ناتجة من إعادة التقدير زاد بها رأس المال يجعل حساب رأس المال دائماً وحساب إعادة التقدير مدنياً .

٣ - تقفل حسابات الأصول يجعل حساب شركة التضامن مدنياً وحسابات الأصول دائنة بقيمتها بعد إعادة التقدير ، وكذلك تقفل حسابات الخصوم يجعل حسابات الخصوم مدنية بقيمتها بعد إعادة تقديرها وحساب شركة التضامن دائماً .

٤ - يقفل حساب رأس المال بعد تعديله نتيجة أرباح أو خسائر إعادة التقدير يجعله مدنياً وحساب شركة التضامن دائماً .  
وبذلك تقفل جميع حسابات المنشأة الفردية بسبب انتقال أصولها وخصومها إلى شركة التضامن .

ويلاحظ إنه قد لا تنتقل كل أصول المنشأة الفردية إلى شركة التضامن بل يحتفظ الشريك بأحد أو بعض الأصول لنفسه ، ويعتبر ذلك تخفيضاً لرأس ماله . ولذلك فالأصول التي لم تنتقل إلى شركة التضامن تقفل في حساب رأس المال فيجعل حساب رأس المال مدنياً وحساب الأصل أو الأصول دائماً .

كذلك قد لا تعهد شركة التضامن بكل الخصوم بل يتعهد الشريك بسداد أحد أو بعض الخصوم ويعتبر ذلك زيادة لرأس ماله . ولذلك فالخصوم التي لم تنتقل إلى شركة التضامن تقفل في حساب رأس المال فيجعل حساب الخصوم مدنياً وحساب رأس المال دائماً .

#### ثانياً) في دفاتر شركة التضامن :

تقوم شركة التضامن بإثبات الأصول المستقلة إليها فقط والخصوم التي تعهدت بها فقط وبقیمها الجديدة - أي بعد إعادة تقديرها - في دفاترها . فتجعل حسابات الأصول مدنية وحسابات الخصوم دائنة مع جعل حساب رأس مال الشركة أو حساب رأس مال الشريك دائماً بالفرق . ويلاحظ أنه

قد يحدث أن يزيد صافي الأصول المتقلة إلى شركة التضامن عن حصة الشريك المتفق عليها في رأس مال الشركة ، وقد جرت العادة في هذه الحالة على إعطاء الشريك الحق في سحب الفرق نقداً من خزنة أو بنك الشركة ، وفي هذه الحالة يجعل حساب رأس المال مديداً وحساب الخزنة أو البنك دائناً . وقد يحدث العكس وتقل صافي الأصول المتقوتة عن حصة الشريك المتفق عليها . وفي هذه الحالة يتفق عادة على ضرورة قيام الشريك بإيداع الفرق في خزنة أو بنك الشركة وفي هذه الحالة يجعل حساب البنك أو الخزنة مديناً وحساب رأس المال دائناً .

مثال :

في أول يناير ٩٦١ . اتفق حماد وعصام على تكوين شركة تضامن باسم حماد وشريكه برأس مال قدره ٤٠٠٠٠ جنيه . وقد اتفق عصام على أن يدفع مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه نقداً مقابل حصته في رأس مال الشركة ، وأن يقدم حماد مقابل حصته وقدرها ٢٥٠٠٠ جنيه أصول وخصوم محله التجاري ما عدا التقديرات بالخزينة وبعد إعادة تقديرها وعلى أن يقوم بسحب أو إيداع الفرق في حالة الزيادة أو النقص .

وقد كانت قائمة المركز المالي لمحل حماد الآتي :

أصول		رأس مال وخصوم	
أراضي	٨٠٠٠	رأس مال	٢٤٠٠٠
مباني (بعد الاستهلاك)	٧٥٠٠	أرباح	٥٠٠٠
أثاث (بعد الاستهلاك)	٢٥٠٠		٢٩٠٠٠
بضاعة	٨٥٠٠		
مليونون	٦٠٠٠	دائنون	٨٥٠٠
أوراق قبض	١٠٠٠		
تقديرات بالخزينة	٤٠٠٠		
	٣٧٥٠٠		٣٧٥٠٠

وقد اتفق الشركاء على اجراء التعديلات الآتية على الأصول والمخزون  
الظاهرة بقائمة المركز المالى لحل عماد :

١ - يخصم ١٠٪ من قيمة الأثاث والمباني لعدم كفاية الاستهلاكات  
فى الأعرام السابقة .

٢ - تقدر الديون المشكوك فى تحصيلها بنسبة ٥ ٪ من قيمة المدينين :

٣ - تقدر القيمة الحالية لأوراق القبض بمبلغ ٩٠٠ جنيه :

٣ - تقدر البضاعة حسب سعر السوق بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه :

والمطلوب :

أولاً : قيود اليومية فى دفاتر شركة التضامن .

ثانياً : قائمة المركز المالى الافتتاحى فى دفاتر شركة التضامن :

أولاً قيود الية في دفاتر شركة التضامن :

دفتر اليومية

منه	إلى	
١٥٠٠٠		من سـ / نقدية الخزينة
	١٥٠٠٠	سـ / رأس المال
		( قيمة ما دفعه عصام نقداً سداداً لخصته في رأس المال )
		من المذكورين
٨٠٠٠		سـ / أراضي
٦٧٥٠		سـ / مبانى
٢٢٥٠		سـ / أثاث
٩٠٠٠		سـ / بضاعة
٦٠٠٠		سـ / مدينين
١٠٠٠		سـ / أوراق قبض
		إلى المذكورين
	٨٥٠٠	سـ / دائنين
	٢٠٠	سـ / مخصص د . م
	١٠٠	سـ / مخصص أجنبى
	٢٤١٠٠	سـ / رأس المال
		( انتقال أصول وخصوم محل عماد سداداً لخصته في رأس المال )
٩٠٠		من سـ / نقدية بالخزينة
	٩٠٠	إلى سـ / رأس المال
		قيمة ما دفعه عماد نقداً سداداً لباقى خصمته في رأس المال

٦١/١/١

ثانياً : قائمة المركز المالى الافتتاحية لشركة عماد و شريكه (فى ١/١/١٩٦١)

أصول		خصوم ورأس المال	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٨٠٠٠	أراضى	رأس مال الشركة	
٦٧٥٠	مبانى	دھام	١٥٠٠٠
٢٢٥٠	أثاث	عماد	٢٥٠٠٠
٩٠٠٠	بضاعة		
	مدينون		٤٠٠٠٠
٦٠٠٠	مخصص م . د . م		
٣٠٠			
٥٧٠٠	أوراق قبض	دائون	٨٥٠٠
	مخصص أجور		
١٠٠٠			
٩٠٠	تقديرة بالخزينة		
١٥٩٠٠			
٤٨٥٠٠			٤٨٥٠٠

#### ملاحظة هامة :

يلاحظ فى المثال السابق أننا قيدنا المباني والأثاث والبضاعة بقيمتها الجديدة بعد التعديل وظهرت بهذه القيمة فى قائمة المركز المالى لشركة التضامن . أما فى حالة المدينين وأوراق القرض فقد أثبتناها بقيمتها الأصلية وكوننا محصنات بالفرق وانسبب فى هذه المعالجة أن هذه الأصول طيبة خاصة إذ أن إعادة تقديرها ليس معناها مطالبة المدين بأقل من دينه ولكنه مجرد احتياط لما قد يصيب الشركة من خسارة عند تحصيل هذه الديون أو خصم هذه الكمالات مستقبلاً .

#### عدم اجراء تعديلات على أصول وخصوم المنشأة الترددية :

قد يقدم أحد الشركاء أصول وخصوم محله التجارى ، ويتفق على عدم إعادة تقدير مازد الأصول والخصوم بل تثبت فى دفاتر شركة التضامن بقيمتها الدفترية .

ومقابلتها في هذه الحالة إحدى الاحتمالات الآتية :

١- قد تتبادل صافي الأصول المستقلة إلى شركة التضامن مع حصة الشريك في رأس مال الشركة : ولا توجد في هذه الحالة أية مشكلة غير قيد إثبات انتقال صافي الأصول إلى الشركة وحصة الشريك في رأس المال .

٢- قد تقل صافي الأصول المستقلة عن حصة الشريك في رأس مال شركة التضامن . وفي هذه الحالة قد ينص على التزام الشريك بدفع الفرق نقداً في خزينة أو بنك الشركة فيجمل مد/ نفدية بالخزينة أو بحساب البنك مدينياً وحساب رأس المال دائناً ، وقد يتعهد الشريك بسداد الفرق مستقبلاً وفي هذه الحالة يجعل حساب حصة الشريك مدينياً بهذه الفرق حتى يتم السداد فيجمل حساب البنك مدينياً وحساب حصة الشريك دائناً .

ولكن إذا لم ينص على دفع الفرق بين صافي الأصول وحصة الشريك ، رأس مال الشركة أو التعهد بدفع الفرق مستقبلاً فيمكن اعتبار الفرق بمثابة أصل غير ظاهر في قائمة المركز المالي للمنشأة الفردية يطلق عليه عادة وشهرة محل ، فيجعل حساب شهرة المحل مدينياً وحساب رأس المال دائناً .

٣- قد تزيد صافي الأصول المستقلة عن حصة الشريك في رأس مال شركة التضامن . وفي هذه الحالة قد ينص على تجاوز قيام الشريك بحساب الفرق من خزينة أو بنك الشركة فيجمل حساب رأس المال مدينياً وحساب الخزينة أو البنك دائناً .

وإذا لم ينص على سحب الفرق فيمكن اعتبار الفرق ناتجاً عن تضخم في تقويم أصول المنشأة الفردية . وما دامت ترغب في إثبات الأصول بقيمتها للدفترية فإنه يلزم في هذه الحالة تكوين احتياطي تضخم أصول يجعل بالفرق وحساب رأس المال مدينياً .



مثال :

في أول يناير ١٩٦٢ اتفق كل من حسين وحسين وحسونه على تكوين شركة تضامن باسم شركة حسن وحسين وشركاهم على أن تكون حصصهم في رأس مال الشركة كالآتي : حسن ٥٠٠٠ جنيه ، حسين ١٥٠٠٠ جنيه ، حسين ٣٠٠٠ جنيه ، حسونه ٢٠٠٠ جنيه .  
وقد قدم الشركاء في مقابل حصصهم أصول وخصوم بحالهم التجارية التالية :

أصول وخصوم حسن :

أصول : أراضي ٣٠٠٠ جنيه ؛ بضاعة ٤٠٠٠ جنيه .

خصوم : دائنون ٢٥٠٠ جنيه .

أصول وخصوم حسين :

أصول : مبانى ٧٥٠٠ جنيه ، أثاث ٥٠٠٠ جنيه ، نقدية بالخزينة

٥٥٠٠ جنيه .

خصوم : أوراق دفع ٢٠٠٠ جنيه .

أصول وخصوم حسونه :

أصول : أراضي ٣٠٠٠ جنيه ، مبانى ٢٥٠٠ جنيه .

خصوم : دائنون ٢٥٠٠ جنيه .

أصول وخصوم حسونه :

أصول : أثاث ٢٠٠٠ جنيه ، وأوراق قبض ١٠٠٠ جنيه .

خصوم : دائنون ١٥٠٠ جنيه .

وقد اتفق الشركاء على عدم اجراء تعديلات في قيم عناصر الاصول والخصوم وعلى أن يقوم حسونه بدفع أو سحب الفرق بين صافي أصوله وحصته في رأس مال شركة التضامن :

والمطاب :

أولاً : قيود اليومية في دفاتر شركة التضامن .

ثانياً : تقرير قائمة المركز المالي الافتتاحية في دفاتر شركة التضامن .

الحل

أولا : قيود اليومية في دفتر شركة التضامن :

دفتر اليومية

منه	له	
		من المذكورين
٣٠٠٠		ح / أراضي
٤٠٠٠		ح / بضاعة
٥٠٠		ح / شهرة محل
		إلى المذكورين
٢٥٠٠		ح / دائنين
٥٠٠٠		ح / رأس مال حسن
		انتقال أصول وخصوم محل حسن
		سداداً لحصته في رأس المال
		من المذكورين
٧٥٠٠٠		ح / المبانى
٥٠٠٠		ح / أثاث
٥٥٠٠		ح / نفدية بالخزينة
		إلى المذكورين
٢٠٠٠		ح / أوراق دفع
١٠٠٠		ح / ١ . تضخم أصول
١٥٠٠٠		ح / رأس مال حسين
		انتقال أصول وخصوم محل حسن
		سداداً لحصته في رأس المال

دفتر اليومية (تابع)

منته	له	
		من المذكورين
٣٠٠٠		ح / أراضي
٢٥٠٠		ح / مبانى
		إلى المذكورين
	٢٥٠٠	ح / دائنين
	٣٠٠٠	ح / رأس مال حسنين
		انتقال أصول وخصوم محل حسنين
		سداداً لحصته في رأس المال
		من المذكورين
٢٠٠٠		ح / أناث
١٠٠٠		أوراق قبض
		إلى المذكورين
	١٥٠٠	ح / دائنين
	١٥٠٠	ح / رأسمال حسنة
		انتقال أصول وخصوم محل حسنة
		سداداً لحصته في رأس المال
		من ح / البنك
٥٠٠		
	٥٠٠	إلى ح / رأسمال حسنة
		سداد حسونه الفرق بين صافي أصوله
		وخصته في رأس المال

ملاحظات على الحل :

أولاً : بالنسبة للشريك حسن :

$$\text{صافي أصول محله} = (١٠٠٠ + ٣٠٠٠) - ٢٥٠٠ = ١٥٠٠ \text{ جنيه}$$

وبما أن حصة حسن في رأس المال تعادل ٥٠٠٠ جنيه ولم ينص على دفع الفرق .

هناك شهرة محل للشريك حسن قدرها ٥٠٠ جنيه .

ثانياً : بالنسبة للشريك حسين :

$$\text{صافي أصول محله} = (٥٥٠٠ + ٥٠٠٠ + ٧٥٠٠) - ٢٠٠٠ = ١٦٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وبما أن حصته في رأس المال تعادل ١٥٠٠٠ جنيه ولم ينص على سحب الفرق .

هناك تضخم في قيم الأصول قدره ١٠٠٠ جنيه كون له احتياطي تضخم أصول .

ثالثاً : بالنسبة للشريك حسن :

$$\text{صافي أصول محله} = (٢٥٠٠ + ٣٠٠٠) - ٣٠٠٠ = ٢٥٠٠ \text{ جنيه}$$

وبما أن حصته في رأس المال ٣٠٠٠ جنيه فصافي الأصول تعادل تماماً حصته .

رابعاً : بالنسبة للشريك حسونه :

$$\text{صافي أصول محله} = (١٠٠٠ + ٢٠٠٠) - ١٥٠٠ = ١٥٠٠ \text{ جنيه}$$

وبما أن حصته في رأس مال الشركة ٢٠٠٠ جنيه ونص على دفع الفرق فقد قام الشريك بدفع ٥٠٠ جنيه في بنك الشركة .

١١٢ : قائمة المركز المالي الافتتاحية في دفاتر شركة التضامن :

أصول خصوم ورأس المال

جنيه	جنيه
شهرة المحل ٥٠٠	رأس مال الشركة ٢٥٠٠٠
أراضي ٦٠٠٠	٥٠٠٠ حسن
مباني ١٠٠٠٠	١٥٠٠٠ حسن
أثاث ٧٠٠٠	٣٠٠٠ حسن
بضاعة ٤٠٠٠	٢٠٠٠ حصة
أوراق قبض ١٠٠٠	
تقديرة بالخزينة ٦٠٠٠	
	أوراق دفع ٢٠٠٠
	دائنون ٦٥٠٠
	احتياطي نقصان الأصول ١٠٠٠
	٣٤٥٠٠
٣٤٥٠٠	

### حسابات الخصص :

يرى بعض المحاسبين تقييد حصص الشركاء في رأس المال على خطوتين :

أولاً : إثبات قهدها للشركاء بتقديم حصصهم وذلك يجعل ح / رأس مال الشركة أو ح / رأس مال الشريك دائناً و ح / حصة الشريك مديناً .

من ح / حصة الشريك إلى ح / رأس مال الشريك

أو ح / رأس مال الشركة

ثانياً : عندما يوفى الشريك بقهده يجعل ح / حصة الشريك دائناً وحسابات الأصول المقدمة مديناً .

من ح / الأصول المختلفة إلى ح / حصة الشريك

ونعتقد أن هذه المعالجة المحاسبية التي تقوم على أساس إثبات التعهد ثم الوفاء بها فيها تغاضى لطبيعة علم المحاسبة. فالمحاسبة لا تستخدم لدرجة وإثبات التعهدات القانونية ولكنها تستخدم في ترجمة العمليات التجارية المتبادلة

Exchange transaction التي ينتج عنها التزام مدفوع ويمكن قياسه

Objective and measurable ولا يعتبر التوقيع على العقد في حالة شركات التضامن عملية تجارية متبادلة للشريك الحق في الانسحاب وعدم الرجوع بتعهد

وقد يؤدي هذا إلى فسخ الشركة . وعلى ذلك يحسن عدم إثبات شيء في الدفاتر حتى السداد . ويمكن فقط أن تثبت التعهد بذكره في الدفاتر أو يمكن الرجوع إلى عقد الشركة لمعرفة قيمة سمعس الشركاء التي تعهدوا بتنفيذها .

## الفصل الثاني

### الحسابات الشخصية للشركاء

ماهية الحساب الشخصي للشريك Personal or Current Account

جرت العادة أن يحتفظ برأس المال ثابتاً إلا إذا قررت لإدارة زيادته أو تخفيضه ، ويجب في هذه الحالة أن يتم النشر عنه بالطرق المقررة قانوناً . وعلى ذلك يجعل حساب رأس المال دائماً بالخصص الأصلية للشركاء وأية إضافات أخرى كما يجعل مدينياً بأي تخفيض .

وقد تحدث معاملات بين الشركة والشركاء تؤثر على حقوقهم طرف للشركة . وحتى يمكن الاحتفاظ برأس المال ثابتاً لا بد أن تثبت هذه التغيرات في حقوق الشركاء في حساب خاص لكل شريك منفصل عن حساب وأحواله . وسوف نطابق على هذا الحساب « الحساب الشخصي للشريك » وبسميه البعض « الحساب الجارى للشريك » وقد تظهر الحسابات الشخصية للشركاء جميعاً في حساب واحد بقمم كل جانب فيه إلى خانات بعدد الشركاء .

والرصيد الدائن للحساب الشخصي يدل على أن الحقوق التي للشريك قبل الشركة أقل من حقوق التي للشركة قبل الشريك الرصيد المدين يدل على العكس .

ويرى البعض أن رصيد الحسابات الشخصية للشركاء سواء كانت مدينة أو دائنة يجوز أن ترسل إلى حسابات رؤوس أموال الشركاء المقابلة وينتج عن ذلك أن رصيد حسابات رؤوس الأموال تظهر صافي حقوق كل شريك طرف الشركة ، وهذه الأرصدة الصافية تظهر في قائمة المركز المال .

ولكن يحسن أن نفصل بين حصص الشركاء المستثمرة في الشركة بصفة مستديمة وبين أى زيادة أو نقص في حقوقه الناتجة عن عمليات شخصية حدثت

بين الشريك والشركة . وفي هذه الحالة لا بد أن تترك الحسابات الشخصية للشركاء مفتوحة وتظهر في قائمة المركز المالي - الأرصدة الدائنة في جانب الخصوم والأرصدة المدينة في جانب الأصول . ويلاحظ في هذه الحالة أنه إذا أريد معرفة جملة حقوق كل شريك طرف الشركة لا بد أن تأخذ في الحسبان مجموع أرصدة رأس المال والحساب الشخصي لكل شريك .

### العمليات المتعلقة بالحساب الشخصي :

هناك بعض العمليات التي قد تحدث وينتج عنها أثر مباشر أو غير مباشر على الحساب الشخصي للشريك سواء بالزيادة أو النقص وهذه العمليات يمكن إجمالها فيما يلي :

أولاً : المسحوبات وفوائدها . . .

ثانياً : قروض الشركاء وفوائدها .

ثالثاً : الأرباح أو الخسائر وطريقة توزيعها .

وفي بقية هذا الفصل نتناول بالتفصيل شرح هذه العمليات وإظهار أثرها على الحساب الشخصي .

## أولاً المسحوبات وفوائدها

### المسحوبات ومعالجتها دفترياً :

يجب أن ينص في عقد الشركة على المبالغ التي يكون لكل شريك الحق في سحبها في أثناء السنة على ذمة ما ينتظر أن تحققه الشركة من أرباح في نهاية العام . بل ويجب أيضاً أن ينص في عقد الشركة على الحد الأقصى لمبالغ التي يجوز أن يسحبها الشريك .

وعادة يفتح حساب لكل شريك يسمى به / مسحوبات الشريك يعمل عليه بصفة مستمرة ما يسحبه الشريك من قروض أو بضائع خلال السنة .



فإذا كانت المسحوبات نقدية يجرى القيد الآتي :

من / المسحوبات      إلى / تأدية بالخزينة

أما إذا كانت المسحوبات بضاعة فيجعل حساب المسحوبات مدينياً وحساب المشتريات أو حساب المبيعات دائناً ويتوقف ذلك على الطريقة التي يتفق عليها في تسعير البضاعة . فإذا سحرت مسحوبات البضاعة على الشريك بسعر التكلفة معنى ذلك أنها اعتبرت بحسب الجزء من المشتريات فيجعل / المسحوبات مدينياً وحساب المشتريات دائناً .

من / المسحوبات      إلى / المشتريات

أما إذا سحرت البضاعة بسعر البيع فعنى ذلك أنها اعتبرت عملية بيع عادية فيجعل حساب المسحوبات مدينياً وحساب المبيعات دائناً .

من / المسحوبات      إلى / المبيعات

وفي نهاية المدة التجارية يقلل / المسحوبات بتسجيل رصيده المدين

جانب منه من الحساب الشخصي ويكون القيد كالأتي :

من / شخصي الشريك      إلى / المسحوبات

فائدة المسحوبات :

ذكرنا أن الشركاء يتفقون غالباً على السماح لكل شريك بحسب مسحوبات على ذمة الأرباح المنتظر تحقيقها ، وقد تختلف مسحوبات الشركاء في قيمتها وفي تاريخ سحبها ويؤدي هذا إلى جرمان الشركة من استغلال هذه المبالغ في أعمال انشركة . ولذلك يتفق الشركاء عادة على حساب فائدة عن مسحوبات الشركاء . وقد ينص في عقد الشركة على حد أقصى للمسحوبات على أن تحسب الفائدة على المسحوبات اثرأائدة عن الحد الأقصى .

وإذا اتفق على حساب فائدة على المسحوبات كلها أو على قيمة المسحوبات الزائدة عن الحد الأقصى فإن الفائدة تحسب بالسعر المخفض عليه وعن المدة من تاريخ السحب إلى نهاية الفترة المالية للشركة .

ويلاحظ أن الغرض الأساسي من حساب فائدة على المسحوبات هو تنظيم توزيع الأرباح بين الشركاء ولذلك يفتح حساب فائدة على مسحوبات الشريك يجعل مديناً وحساب توزيع الأرباح والخسائر دائماً ويكون القيد :

من ح / فائدة المسحوبات إلى ح / التوزيع

ثم يقلل حساب فائدة المسحوبات بتحويل رصيده إلى الحساب الشخصي للشريك بالقيد الآتي :

من ح / شخصي الشريك إلى ح / فائدة المسحوبات

ويلاحظ أن حساب فائدة اسحوبات ما هو إلا حساب وسيط يمكن الاستغناء عنه ويجعل حساب التوزيع دائماً وحساب شخصي الشريك مديناً بقيمة الفائدة على مسحوباته .

من ح / شخصي الشريك إلى ح / التوزيع

## ثانياً : قروض الشركاء وفوائدها

### حساب قرض الشريك Loan Account

لا تقتصر الشركة دائماً على استخدام رؤوس الأموال المقدمة من الشركاء في أعمال الشركة ولكنها تلجأ إلى الاقتراض كوسيلة من وسائل جلب الأموال اللازمة لمقابلة الاتساع في أعمال الشركة . ويكون الاقتراض من الغير أو من الشركاء .

وفي حالة الاقتراض من الشركاء يجب فتح حساب قرض الشريك يجعل دائماً بالملك المقرض وحساب البنك أو الخزينة مديناً . ويكون القيد :

من ح / البنك أو الخزينة إلى ح / قرض الشريك

والحكمه في فتح حساب قرض الشريك بدلاً من تعلية قيمة القرض على حساب رأس المال هو أن القروض طبيعة خاصة تختلف عن طبيعة رأس المال

فهي لازمة السداد في تاريخ محدد مقدما ، كما أنه قد تحسب لها فائدة بصرف النظر عن نتيجة أعمال الشركة : كما أن لقروض انشركاه الأصبقية في السداد عند تصفية الشركة .

وبلاجه : أنه إذا لم يتم سداد القرض حتى تاريخ عمل قائمة المركز المالي ظهر المبلغ المتبقى بدون سداد في القائمة في جانب الخصوم تحت بند مستقل ، وبذلك ترى أن عملية الاقتراض في جدد ذاتها ليس لها أثر على الحساب الشخصي للشريك .

أما إذا تم سداد القرض قبل تاريخ عمل قائمة المركز المالي فيجعل حساب القرض مدينا وحساب البنك أو الخزينة دائنا ويكون القيد :

من حـ / قرض الشريك      إلى دـ / البنك أو الخزينة

وبذلك يقلل حساب القرض دون أن يكون لعملية السداد أي أثر على الحساب الشخصي .

#### الفائدة على قروض الشركاء :

تعتبر الفائدة على قرض الشريك كالفائدة على أي قرض عارضي هنا أو مصروفًا تمسليًا نظير استخدام الأموال المقرصة ، ومشاكل الفائدة تتعلق بنوعين :

١ - عند استحقاق الفائدة ودفع قيمتها يحل حساب الفائدة مدينا وحساب البنك أو الخزينة دائنا بقيمة الفائدة المنقوعة .

من حـ / الفائدة      إلى دـ / البنك أو الخزينة

٢ - عند عمل حساب الأرباح والخسائر يحل هذا الحساب بقيمة الفائدة المتخلقة بالسنة المالية المعسول عنها الحساب سواء دفعت بالكامل أو لم تدفع . فيجعل حساب الأرباح والخسائر مدينا ، وحساب الفائدة دائنا .

من حـ / الأرباح والخسائر      إلى دـ / الفائدة

أما عن أثر الفائدة على الحساب الشخصي للشريك فيتوقف عما إذا كانت الفائدة المستحقة على قرض الشريك والمتعلقة بالنسبة المالية قد دفعت بالكامل أو دفع جزء منها أو لم تدفع إطلاقاً .

أولاً : حالة دفع الفائدة بالكامل :

إذا استحدثت الفائدة على قرض الشريك ودفعت بالكامل قبل تاريخ عمل الحسابات الختامية يجعل حساب الفائدة مدينياً وحساب البنك أو الخزينة دائناً . وعند عمل حساب الأرباح والخسائر يقفل حساب الفائدة بالكامل يجعل حساب الأرباح والخسائر مدينياً وحساب الفائدة دائناً . وفي هذه الحالة لا يتأثر الحساب الشخصي إطلاقاً . والسبب واضح إذ أن الحساب الشخصي للشريك يمثل مديونية أو دائنية للشريك ومحيث أن الفائدة دفعت بالكامل فلا يستحق للشريك شيء .

مثال :

أقرض الشريك ( ١ ) الشركة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه في أول يناير ١٩٦٢ بفائدة بمعدل ٥% سنوياً تدفع في ٣١ ديسمبر من كل عام .

قيمة الفائدة السنوية =  $1000 \times 5\% = 50$  جنيهاً .

مبلغ دفع الفائدة في ٣١ / ١٢ يكون القيد :

٥٠ من م / فائدة قرض الشريك ا

٥٠ إلى م / البنك

وعند عمل حساب الأرباح والخسائر في ٣١ / ١٢ يكون القيد :

٥٠ من م / ا . خ

٥٠ إلى م / فائدة قرض الشريك ا

وبذلك يقفل حساب الفائدة بالكامل ولا يتأثر الحساب الشخصي .

ثانياً : حالة دفع جزء من الفائدة فقط :

يحدث أحياناً أن يستحق جزء من الفائدة على قرض الشريك وتدفع في خلال السنة المالية . أما الجزء الباقي المتعلق بالسنة المالية فيستحق بعد تاريخ عمل قائمة المركز المالي . وفي هذه الحالة يجعل حساب الفائدة مدينياً وحساب

البنك أو الخزينة دائماً بقيمة الفائدة التي دفعت فعلاً . وعند عمل حساب الأرباح والخسائر يجعل هذا الحساب بقية أئذائة المتعلقة بالمدة المعمورة منها الحساب بغض النظر عن الفائدة التي دفعت فعلاً . وفي هذه الحالة نجد أن حساب الفائدة يظهر رصيداً دائماً يمثل حساب الفائدة المستحقة والتي لم تدفع حتى تاريخ عمل قائمة المركز المالي وبدلاً من إظهار حساب الفائدة المستحقة على قرض الشريك في بند مستقل في قائمة المركز المالي فقد جرت العادة على ترجمتها إلى الحساب الشخصي للشريك في الجانب الدائن فيجعل حساب الفائدة مدينياً والحساب الشخصي دائماً .

وبذلك يتأثر الحساب الشخصي في هذه الحالة بقيمة الفائدة المستحقة على قرض الشريك فقط .  
مثال :

في أول يناير ١٩٦٢ أقرض الشريك (ب) قرضاً للشركة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه بفائدة بمعدل ٦٪ سنوياً على أن تدفع الفائدة في أول يولية وأول يناير من كل عام .

$$\text{قيمة الفائدة النصف سنوية} = 2000 \times \frac{6}{100} \times \frac{6}{12} = 60 \text{ جنيه}$$

في أول يولية من كل عام تستحق الفائدة وتدفع ويكون القيد :

$$60 \text{ من } \text{ح/فائدة قرض الشريك} \text{ إلى } \text{ح/البنك} 60$$

وفي ٣١ / ١٢ من كل عام يحمل حساب الأرباح والخسائر بفائدة القرض لمدة عام كامل .

$$120 \text{ من } \text{ح/١} \text{ خ}$$

$$120 \text{ إلى } \text{ح/فائدة قرض الشريك} \text{ أ}$$

وبذلك يظهر حساب الفائدة رصيداً دائماً قدره ٦٠ جنيه يمثل قيمة الفائدة المستحقة على النصف الثاني من العام :

يقف حساب الفائدة المستحقة في الحساب الشخصي بالتقيد :

$$60 \text{ من } \text{ح/فائدة قرض الشريك} \text{ أ}$$

$$60 \text{ إلى } \text{ح/شخصي الشريك} \text{ أ}$$

ثالثاً : عدم دفع الفائدة إطلافاً :

قد يحدث أن تستحق الفائدة على قرض الشريك بعد تاريخ عمل الحسابات الختامية . ومعنى ذلك أنه لا يظهر أى حاسب للفائدة في خلال السنة المالية . لكن في تاريخ عمل حساب الأرباح والخسائر لا بد من تحميل هذا الحساب بقيمة الفائدة عن المدة المعد عنها الحساب والتي استفادت من قرض الشريك ، وبذلك يظهر لنا حساب الفائدة وصيداً دائماً يعادل قيمة الفائدة بالكامل المستحقة على القرض . وبذلك من إظهار هذه الفائدة المستحقة في بند مستقل في قائمة المركز المالي ، ترسل الفائدة بالكامل إلى الحساب الشخصي للشريك في الجانب الثامن .

وبذلك يتأثر الحساب الشخصي في هذه الحالة بقيمة الفائدة بالكامل المستحقة على قرض الشريك :

مثال :

أقرض الشريك (جـ) الشركة في أول يناير ١٩٦٢ بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه بمعدل فائدة ٥٪ سنوياً تليق في أول يناير من كل عام . وتقوم الشركة بعمل حساباتها الختامية في ٣١ / ١٢ من كل عام .

$$\text{الفائدة السنوية} = ٢٠٠٠ \times ٥\% = ١٥٠ \text{ جنيه}$$

وبما أن الفائدة تستحق في أول يناير من كل عام أى بعد تاريخ عمل الحسابات الختامية فلا يظهر حساب الفائدة في خلال السنة المالية . وفي ٣١ / ١٢ يتحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة الفائدة المتعلقة بالعام وقدرها ١٥٠ جنيه . بالتقيد الآتي :

١٥٠ من جـ / الأرباح والخسائر

١٥٠ إلى جـ / فائدة قرض الشريك (جـ)

وبذلك يظهر حساب الفائدة وصيداً دائماً يعادل قيمة الفائدة المستحقة .

يقفل حساب القائمة المستحقة بالكامل في الحساب الشخصي للشريك  
بالقيد الآتي :

١٥٠ من > / قائمة قرض الشريك (ح)

١٥٠ إلى > / شخصي الشريك (ح)

### ثالثاً: الأرباح وتوزيعها

معنى الربح . مبدأ الربح الشامل ومبدأ الربح العادي :

اختلف المحاسبون بخصوص تعريفهم للربح وذلك باختلاف وجهة النظر  
المتبعة . فالبعض يعرف الربح من وجهة نظر أصحاب المشروع : على أنه قيمة  
الزيادة في صافي الأصول أو الريادة في حقوق الشركاء طرف الشركة Increase  
in Net-worth الناتجة من تعامل الشركة مع الغير سواء كانت هذه الريادة  
ناجمة عن النشاط التجاري العادي للمنشأة أو ناتجة عن النشاط غير العادي .  
وهذا التعريف للربح له وجهتان هامتان . الأولى : أنه يتفق مع وجهة نظر  
أصحاب نظرية الملكية المشتركة للذين يعتبرون المشروع التجاري مجموعة من  
الأشخاص ويعطون الأهمية القصوى لوجهة نظر أصحاب المشروع . الثانية : أنه  
يتفق مع مبدأ الربح الشامل All-inclusive Concept of Income ومبدأ  
الربح الشامل بقصد به أنه يجب أن تظهر في حساب الأرباح أو الخسائر جميع  
بنود الإيرادات والمصروفات أو الخسائر سواء كانت هذه الإيرادات أو  
المصروفات أو الخسائر ناتجة عن النشاط التجاري العادي للشركة ولها صفة  
التكرار ، أو ناتجة عن النشاط التجاري غير العادي مثل الأرباح والخسائر  
النشأة عن بيع أصل ثابت .

وبالمقارنة بالتعريف السابق للربح يوجد بعض المحاسبين الذين يعرفون

الربح من وجهة نظر الإدارة ، فمن وجهة نظر الإدارة يمكن تعريف الربح

بأنه مقدار الزيادة في مقفلة الإنتاجية المشروع أو بمعنى آخر قيمة الزيادة في أصول المنشأة التي تنشأ عن النشاط التجاري العادي للمنشأة سواء كان ذلك ناشئاً عن تعامل الشركة مع أصحاب المشروع أو الغير *Increase in Assets* وهذا التعريف يتفق مع وجهة نظر أصحاب نظرية الشخصية (المعنوية للمشروع التجاري والتي تعطي الأهمية القصوى لوجهة نظر الإدارة باعتبارها بمثابة المشروع . كما أن هذا التعريف يتفق مع مبدأ الربح *Current Operating Concept* . ومبدأ الربح العادي يقصد به أن جميع بنود الإيرادات وكذلك جميع بنود المصروفات والخسائر المتعلقة بها والتي تنتج عن النشاط التجاري العادي للمنشأة يجب أن يحل بها حساب الأرباح والخسائر أما جميع بنود الإيرادات أو المصروفات والخسائر غير العادية فتظهر في حساب الفائض أو الخسار . ومبدأ توزيع العائد يتفق مع وجهة نظر الإدارة التي تتم عادة بحركة مقفلة المشروع الإنتاجية من نشاط المنشأة العادي المتكرر . أما الأرباح غير العادية فتعتبر أرباحاً طارئة : ولا يجوز للادارة أخذها في الحسبان كأساس لأية سياسة إدارية سليمة .

### توزيع الأرباح أو الخسائر :

إن الغرض من قيام شركة التضامن كالغرض من قيام أية شركة هو استغلال أموالها بقصد تحقيق الربح وتقسيمه بين الشركاء . ويعتبر توزيع الأرباح أو الخسائر من أهم المشاكل الخاصة في شركات التضامن . ووجرت العادة أن يبين عقد الشركة طريقة توزيع الأرباح أو الخسائر . وأية طريقة من طرق توزيع الأرباح تعتبر مقبولة ما دام الشركاء قد اتفقوا عليها ونص عليها في عقد الشركة :

لما إذا سكت العقد عن ذكر شيء في هذا الشأن فطبق الأحكام العامة التي وردت في القانون المدني والتي تنص على أن تقسم الأرباح أو الخسائر تكون بنسبة رؤوس الأموال ، والشريك الأقل يقدم عمله كحصصه فان نصيبه في الربح يكون كتصميم أقل حصصه في رأس المال . ويجوز الاتفاق على إعفاء الشريك الذي يقدم عمله قطعين المساهمة في الخسائر بشرط ألا يكون قد قرر له أجر أعلى عما



### طرق توزيع الأرباح والخسائر :

عند اختيار طريقة لتوزيع الأرباح يجب أن تراعى حقيقة هامة وهي أن شركة التضامن عبارة عن شركة أشخاص ويفترض أن الشركاء يقدمون خدماتهم للشركة بدون أجر وأنهم لا يتقاضون فائدة على رؤوس أموالهم . لذلك فإنه يمكن القول أن أرباح شركة التضامن تتكون من ثلاثة عوامل :

- ١ - عائد على رأس المال .
- ٢ - عائد على العمل أو الخدمات .
- ٣ - عائد إقتصادي عن المخاطرة .

فإذا قام الشركاء بخدمات متكافئة وكانت رؤوس أموالهم متساوية فيكون من العدل أن توزع الأرباح أو الخسائر بينهم بالتساوى . ولكن إذا تفاوتت حصص رؤوس أموال الشركاء أو مقدار الخدمات المقدمة منهم للشركة أو الإثنين معاً فإنه يجب اختيار طريقة تأخذ في الحسبان أثر العوامل الثلاثة السابقة على الربح . . وأهم الطرق المتبعة هي :

- ١ - بنسبة مئوية ثابتة لا علاقة لها برؤوس الأموال .
- ٢ - بنسبة رؤوس الأموال .
- ٣ - حسيان فائدة على رؤوس الأموال ويوزع الباقي بنسبة متفق عليها .
- ٤ - حسيان مرتبات أو مكافآت لكل الشركاء أو بعضهم وتقسيم الباقي بنسبة متفق عليها .
- ٥ - حسيان فائدة على رؤوس الأموال وكذلك مرتبات أو مكافآت للشركاء كلهم أو بعضهم وتوزيع الباقي بنسبة متفق عليها .
- ٦ - حسيان فائدة على رصيد الحساب الشخصي .

**أولاً : توزيع الأرباح بنسبة ثابتة ليس لها علاقة برأس المال :**

إذا تساوت رؤوس الأموال وتفاوتت الخلفيات التي يقوم بها الشركاء فإن الشركاء يتفقون عادة على اختيار نسبة ثابتة ليس لها علاقة برؤوس الأموال ولكن تراعى فيها مكافأة العامل الشخصي . فقد ينص مثلاً على تقسيم الأرباح بنسبة ٢ : ١ أو أية نسبة أخرى ، ويتوقف ذلك على تقدير مقدار ما تنتظره الشركة من شخصية وتفوذ وخلفيات كل شريك .

فإذا فرضنا أن الشركة حققت أرباحاً مقدارها ١٨٠٠٠ جنيه ، وأن نسبة توزيع الأرباح بين الشريكين أ ، ب هي ٢ : ١ فيكون نصيب ( أ ) ١٢٠٠٠ جنيه ونصيب ( ب ) ٦٠٠٠ جنيه ورجل نصيب كل شريك إلى حسابه الشخصي في الجانب الدائن ويكون القيد .

١٨٠٠٠ من = / توزيع الأرباح والخسائر

إلى المذكورين .

١٢٠٠٠ إلى = / شخصي الشريك أ

٦٠٠٠ إلى = / شخصي الشريك ب

**ثانياً : توزيع الأرباح بنسبة رؤوس الأموال :**

إذا تساوى الشركاء في الخلفيات التي يقدمونها للشركة وتفاوتوا في حصصهم في رأس المال فإن توزيع الأرباح والخسائر يكون بنسبة رؤوس أموال الشركاء حتى يمكن أن يكافأ العامل المادى .

وفي هذه الحالة لا بد أن ينص في عقد الشركة على المقصود برأس المال الذى يوزع بمقتضاه الأرباح وذلك لأن رأس المال قد يتغير لزيادته أو تخفيضه في خلال العام . فقد يقصد توزيع الأرباح على أساس مقدار رأس المال أول المدة أو آخر المدة أو قد يقصد توزيع الأرباح على أساس متوسط رأس المال .

أولاً - توزيع الأرباح بنسبة رأس المال أول المدة أو آخرها :

١ ، ب شريكان في شركة تضامن وحصة كل منهما في رأس المال ١٠٠٠٠ جنيه ، ١٥٠٠٠ جنيه على التوالى .

وفيما يلي حساب رأس مال كل شريك في نهاية العام مبنياً قيمة الحصص الأصلية وقيمة الإخفاقات خلال العام .

ح/ رأس المال (أ)

تاريخ	بيان	مبالغ	تاريخ	بيان	مبالغ
		جنيه			جنيه
١/١	رصيد	١٠٠٠٠	١٢/٣١	رصيد	١٢٠٠٠
خلال العام	من ح/ البنك	٢٠٠٠			
		١٢٠٠٠			١٢٠٠٠

ح/ رأس المال (ب)

تاريخ	بيان	مبالغ	تاريخ	بيان	مبالغ
		جنيه			جنيه
١/١	رصيد	١٥٠٠٠	١٢/٣١	رصيد	١٦٠٠٠
خلال العام	من ح/ البنك	١٠٠٠			
		١٦٠٠٠			١٦٠٠٠

فإذا فرض أن قيمة الأرباح الصافية كانت ٣٥٠٠٠ جنيه

فإنه إذا وزعت الأرباح بنسبة رؤوس الأموال في أول المدة فإن التوزيع يكون كالتالى :

( ٥ - محاسبة شركات الأشخاص )

الشريك رأس المال أول المدة : النسبة المئوية الأرباح

١٤٠٠٠	٢	١٠٠٠٠	ا
٢١٠٠٠	٣	١٥٠٠٠	ب

أما إذا وزعت الأرباح بنسبة رؤوس الأموال في نهاية المدة يكون التوزيع كالتالي :

١٥٠٠٠	٣	١٢٠٠٠	ا
٢٠٠٠٠	٤	١٦٠٠٠	ب

ثانياً توزيع الأرباح بنسبة متوسط رأس المال :

إن تقسم الأرباح أو الخسارة بنسبة رؤوس الأموال يتفق مع حقيقة أن الأرباح تتناسب تناسباً طردياً مع الحصص في رؤوس الأموال المختلفة في أعمال المشروع أثناء المدة التجارية .

وبما لا شك فيه أنه إذا تغيرت رؤوس الأموال نتيجة لزيادتها أو تخفيضها فإن رصيد رؤوس الأموال أول المدة أو آخر المدة لا تمثل مطلقاً رؤوس الأموال متى استعملت فعلاً في المشروع في خلال المدة . وحتى نستطيع أن نحقق العدل والمساواة لا بد أن تأخذ في الحسبان كل التغيرات التي تطرأ على رأس مال الشريك خلال المدة وأن تقسم الأرباح والخسائر بنسبة متوسط رأس المال . ولحساب متوسط رأس المال لا بد أن تأخذ في الحسبان العامل الزمني أي المدة التي استعمل فيها رأس المال في المشروع أثناء العام . ولتوضيح ذلك نورد المثال التالي :

مثال :

إذا فرض أنه تم الاتفاق بين ا ، ب على توزيع الأرباح بينهما بنسبة متوسط رأس مال كل منهما خلال المدة ، وإذا فرض أن صافي أرباح العام كانت ١٢٠٠٠ بنسبة : وقد ظهرت صافيات رؤوس أموال الشركاء في نهاية المدة مبدئية الحصص الأصلية وفيه التخفيض في خلال العام كما يأتي :

ح/ رأس مال (أ)

مبالغ	بيان	تاريخ	مبالغ	بيان	تاريخ
جنيه			جنيه		
١٠٠٠	إلى ح/ البنك	٧/١	٣٠٠٠	رصيد	١/١
٢٠٠٠		١٢/٣١			
٣٠٠٠			٣٠٠٠		

ح/ رأس المال (ب)

مبالغ	بيان	تاريخ	مبالغ	بيان	تاريخ
جنيه			جنيه		
١٠٠٠	إلى ح/ البنك	٧/١	٤٠٠٠	رصيد	١/١
٣٠٠٠		١٢/٣١			
٤٠٠٠			٤٠٠٠		

الحل :

توزيع الأرباح يتوقف على الطريقة المتبعة في حساب متوسط رأس المال :

الطريقة الأولى :

١ - يستخرج حاصل ضرب مفردات الجانب الدين ( الحصص الأصلية للشركاء وأية إضافات أخرى )  $\times$  عدد الشهور أو الأيام من تاريخ الإبداع إلى نهاية المدة :

٢ - يستخرج حاصل ضرب مفردات الجانب المدين ( قيمة التخفيض رأس المال )  $\times$  عدد الشهور أو الأيام من تاريخ التخفيض إلى نهاية المدة :

٣ - بطرح المجموع الناتج من ٢ من المجموع الناتج من ١ ويقسم حاصل الطرح على ١٢ إذا استعملت الشهور أو ٣٦٠ إذا استعملت الأيام :

تاريخ الإيداع      المبلغ      عدد الشهور      مجموع  
أو التخفيض

رأس مال أ			
الجانب الدائن	١ / ١	٣٠٠٠	١٢
الجانب المدين	٧ / ١	١٠٠٠	٦
<hr/>			
			٣٠٠٠٠

$$\text{متوسط رأس المال} = \frac{٣٠٠٠٠}{١٢} = ٢٥٠٠ \text{ جنيه}$$

رأس مال ب :

الجانب المدين	١ / ١	٤٠٠٠	١٢
الجانب الدائن	٧ / ١	١٠٠٠	٦
<hr/>			
			٤٢٠٠٠

$$\text{متوسط رأس المال} = \frac{٤٢٠٠٠}{١٢} = ٣٥٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{نسبة توزيع الأرباح والخسائر} = \frac{٢٥٠٠٠}{٣٥٠٠٠} = ٧ : ٥$$

يكون نصيب الشريك أ من الأرباح ٥٠٠٠ جنيه والشريك ب ٧٠٠٠ جنيه

الطريقة الثانية :

- ١- بوجا حاصل ضرب رصيد ح / رأس المال بعد كل عملية زيادة أو تخفيض في رأس المال  $\times$  عدد الشهور التي يبقى الرصيد فيها بدون تغيير. والرصيد الأخير تحسب مدته من تاريخ الرصيد إلى نهاية المدة.
- ٢- يقسم المجموع الناتج على ١٢ ويكون الناتج ممثلاً لمتوسط رأس المال

تاريخ الزيادة	منه	له	رصيد المدة	مجموع
أو التخفيض				
١/١	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٦	١٨٠٠٠
٧/١	١٠٠٠	٢٠٠٠	٦	١٢٠٠٠
			١٢	٣٠٠٠٠

$$\text{متوسط رأس المال} = \frac{٣٠٠٠٠}{١٢} = ٢٥٠٠ \text{ جنيه}$$

تاريخ الزيادة	منه	له	رصيد المدة	مجموع
أو التخفيض				
١/١	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٦	٢٤٠٠٠
٧/١	١٠٠٠	٣٠٠٠	٦	١٨٠٠٠
			١٢	٤٢٠٠٠

$$\text{متوسط رأس المال} = \frac{٤٢٠٠٠}{١٢} = ٣٥٠٠ \text{ جنيه}$$

يمكن التأكد من صحة العمل في الطريقة الثانية إذا كان مجموع عدد الشهور يساوى سنة كاملة والرصيد الأخير يعادل رصيد حساب رأس مال الشريك :

ملاحظة :

في المثال السابق فرضنا أن كل الإيداعات والسحب كانت في أول يوم في الشهر . ولكنه قد يحدث أن يكون الإيداع أو السحب في أى تاريخ خلال الشهر : وفي هذه الحالة قد يتفق الشركاء على أن تحسب كل الإيداعات أو المسحوبات في أول كل شهر وقد يتفقوا على أن المبالغ المودعة أو المسحوبة في النصف الأول من الشهر تحسب من أول الشهر وأن المبالغ المودعة أو المسحوبة في النصف الثانى تحسب من تاريخ آخر الشهر : وإذا لم ينص على شئ فتحسب المدة بالأيام .

ثالثاً : حساب فائدة رأس المال وتوزيع الباقي بنسبة معينة :

إن توزيع الأرباح والخسائر بنسبة رؤوس الأموال قد لا يحقق العدالة المطلوبة في حالتين : أولاً ، في حالة ما إذا كانت الأرباح التي حققها الشركة تنتج عن عوامل أخرى غير عامل رأس المال . فقد ذكرنا سابقاً أن الأرباح تتكون من عائد رأس المال ومن عائد العمل ومن عائد اقتصادي للمخاطرة . ثانياً ، أنه في حالة الخسارة فإن الشريك الذي قدم حصة كبيرة في رأس المال يتحمل أكبر جزء من الخسائر وليس هذا من العدل في شيء .

للأسباب السابقة قد يتفق الشركاء على توزيع جزء معين من الأرباح بنسبة رؤوس الأموال والجزء الآخر بنسبة معينة يتفق عليها ، وبذلك يمكن أن نكافئ كل عوامل الربح : ولتحقق ذلك يتفق عادة على توزيع الأرباح عن طريق حساب فائدة على رأس مال كل شريك ، والباقي يوزع عن طريق نسبة أخرى يتفق عليها .

وعند حساب فائدة على رأس المال لا بد أن يتفق الشركاء ؛ أولاً ، على سعر معين للفائدة أو على طريقة حساب هذه الفائدة كاعتبار سعر الفائدة للأوراق المالية أو سعر القروض في البنوك التجارية أساساً لذلك . ثانياً ، على المقصود من رأس المال الذي يحسب عليه الفائدة . فكما ذكرنا قد يقصد برأس المال رصيد رأس المال في أول المدة أو آخرها أو متوسط رأس المال . ثالثاً ، عما إذا كانت فائدة رأس المال تحسب في جميع الحالات بصرف النظر عن كفاية الأرباح أو عدم كفايتها أو وجود خسائر . فمقد يتفق الشركاء على حساب الفائدة إذا كانت أرباح الشركة تسمح بذلك أو قد يتفقوا على حساب الفائدة منها كانت نتيجة أعمال الشركة .

ولإثبات الفائدة على رأس المال تجرى العمود الآتية :

أولاً : يحسب % / توزيع الأرباح والخسائر بقيمة الفائدة وذلك يجعل حساب التوزيع مديناً وحساب الفائدة دائناً .



من  $\div$  توزيع الأرباح أو الخسائر إلى  $\div$  فائدة رأس المال  
ثانياً : يفعل حساب فائدة رأس المال بترحيل سنيب كل شريك من  
الفائدة إلى حساب الشخصى وذلك بجعل حساب الفائدة مديناً وحساب شخصى  
أو تجارى الشريك دائناً .

من  $\div$  الفائدة على رأس مال الشريك إلى  $\div$  شخصى الشريك  
وقد يستغنى عن فتح حساب فائدة رأس المال إذ يعتبر حساباً وسيطاً  
وتحسب الفائدة وتعمل بها الحسابات الشخصية للشركاء مباشرة وذلك بجعل  
حساب توزيع الأرباح والخسائر مديناً والحسابات الشخصية للشركاء دائنة :  
من  $\div$  توزيع الأرباح أو الخسائر إلى  $\div$  شخصى الشريك

#### طبيعة الفائدة على رأس المال :

فما سبق يتضح أن حساب فائدة على رأس المال ما هى إلا وسيلة من  
وسائل تحقيق العدالة في توزيع جرم من الأرباح أو الخسائر على أساس رؤوس  
أموال الشركاء . ولا يجوز لأى شريك أن يدعى أن له حقاً في هذه الفائدة  
إذا لم ينص عقد الشركة على ذلك . وفي حالة النص تظهر هذه الفائدة في  
حساب التوزيع باعتبارها وسيلة من وسائل تحقيق العدالة في توزيع الأرباح ،  
ولا يجوز مطلقاً اعتبار الفائدة على رأس المال كالفائدة على القروض مصروف  
تحصيلي يطرح من جمل الربح أو الإيراد قبل الوصول إلى صافي ربح الشركة .

رابعا : حساب مرتب للشركاء وتوزيع الباقي بنسبة معينة :

قد يتفاوت الشركاء في شخصياتهم ونفوذهم التجاري وعملهم في خدمة  
الشركة . وقد يرغب الشركاء في توزيع الأرباح أو الخسائر بطريقة تأخذ في  
الحسبان هذا التفاوت . وقد ذكرنا سابقاً أنه لتحقيق ذلك قد ينص الشركاء على  
توزيع الأرباح بنسبة ثابتة ليس لها علاقة برأس المال . لكن استخدام نسبة  
ثابتة قد لا تحقق العدالة في التوزيع . فقد يعاب على هذه الطريقة أنها تتجاهل  
العوامل الأخرى التي تؤثر على الربح وخاصة عامل رأس المال ووسائل  
المخاطرة .

وحق تحقق العدالة في التوزيع مع ملاحظة التفاوت في شخصية الشركاء وانخامات التي يقدمونها للشركة وكذلك العوامل الأخرى التي تؤثر على الربح فقد يتبن الشركاء على حساب مرتبت شهرية أو سنوية لكل الشركاء أو بعضهم على أن يوزع الجزء الباقي من الأرباح بنسبة معينة . ويجب أن تشير هنا إلى نقطة هامة وهي أن الشريك في شركة التضامن ليس له الحق في مرتب إلا إذا نص العقد على ذلك صراحة . ويجب أن يتضمن بنود العقد التفاصيل الخاصة بمرتبات الشركاء من ناحية تحديد قيمتها أو أساس تقديرها وتاريخ استحقاقها وطريقة معالجة احتمالات عدم كفاية الأرباح أو وجود خسائر .

وعند الإتيان على حساب مرتب للشركاء يقيّد مرتب الشريك عند تسلمه كله أو بعضه بأن يجعل حساب مرتب الشريك مدينياً وحساب البنك أو الخزينة دائئاً .

من = / مرتب الشريك إلى = / البنك أو الخزينة  
وفي نهاية المدة التجارية يجعل حساب التوزيع مدينياً وحساب مرتب الشركاء دائئاً بكامل الأرباح المستحقة عن المدة :

من = / توزيع الأرباح أو الخسائر إلى = / مرتب الشريك  
وإذا كان الشريك قد تسلم مرتبه فإن القيد السابق يؤدي إلى قفل حساب مرتب الشريك . أما إذا لم يتسلم الشريك كل أو جزء من المرتب فيظهر لحساب مرتب الشريك رصيد دائن يمثل قيمة المبالغ التي يستحقها ولم يتسلمها وفي هذه الحالة يرسل رصيد حساب مرتب الشريك إلى الجانب الدائن من حساب الشخص أو الجارى بالقيد الآتي :

من = / مرتب الشريك إلى = / شخصي الشريك

طبيعة مرتب الشريك :

أخذت آراء اعمامين بخصوص طبيعة مرتب الشريك . وفي معالجتنا السابقة لمرتب الشريك ابدنا الفكرة التي تتأدى بأن مرتب الشركاء ما هي إلا وصية

من وسائل توزيع الأرباح أو الخسائر بين الشركاء وذلك حتى تحقق العدالة في التوزيع بمكافأة العامل الشخصي في حالة تفاوت الخدمات التي يقدمها الشركاء للشركة . وهذه النظرة لمرتب الشركاء تفترض أن للشريك ليس له الحظ في أن يتألب قانوناً بأي مبلغ نظير قيامه بإدارة أعمال الشركة .

ويرى فريق آخر من المحاسبين أن مرتب الشريك ما هو إلا أجرأ تدفعه الشركة مقابل الخدمات الشخصية التي يؤديها لها وتنفع بها خاصة إذا أخذ المرتب شكل راتب ثابت مقطوع بحسب بصرف النظر عن نتيجة أعمال المنشأة ، والمؤيدون لهذه الفكرة يذكرون أن مرتب الشريك يجب معالجته مثل سائر المصروفات الإدارية الأخرى من تكاليف الإدارة ويجب خصمه من الإيراد قبل الوصول إلى صافي الأرباح ويكون القيد :

من = / الأرباح والخسائر      إلى = / مرتب الشريك

ويرى فريق ثالث أن اعتبار مرتب الشريك كمصروف عملي أو كوسيلة لتوزيع الأرباح يتوقف على طبيعة هذه المرتبات وطريقة حسابها : فإذا تعدد الشركاء في الشركة وحسبت مرتبات بعضهم فقط باعتبارهم شركاء عاملين في الشركة ، وكانت هذه المرتبات تتغير من فترة إلى أخرى وكانت تحسب بصرف النظر عن وجود أو عدم وجود أرباح ، فإن هناك مبرر على معقول في هذه الحالة لاعتبار هذه المرتبات كمصروفات عملية للأرباح : أما إذا كان هناك شريكين فقط لها حصص متساوية في رأس المال والعمل فإن الاتفاق على حساب مرتبات ما هو إلا بمثابة طريقة لتحقيق توزيع عادل للأرباح ونعتقد أن هذا الرأي غير مستحب لأنه يؤدي إلى التلاعب في الأرباح من سنة إلى أخرى :

خامساً : حساب مكافأة للشركاء وتوزيع الباقي بنسبة معينة :  
إذا قدم شريك معين في الشركة خدمات خاصة لها أثرها على تنمية أعمال الشركة فإنه غالباً يكافأ بمنحة خاصة وتكون غالباً في صورة نسبة مئوية من الأرباح التي تحققها الشركة . ويجب أن ينص في العقد عما إذا كانت هذه

المكافأة تخصب على رقم صافي الربح أو تحسب على صافي الربح بعد احتساب هذه المكافأة ولنضرب ذلك مثلاً : إذا فرض أن ' أ ' ، ب شريكان يقسمان الأرباح والخسائر بالتساوي ، وقد نصق بقدر الشركة على إعطاء مكافأة بنسبة ٢٠٪ من الأرباح الصافية ، فإذا فرض أن الأرباح بلغت ٩٠٠٠ جنيه قبل حساب المكافأة .

المجموع	ب	أ	
١٨٠٠		١٨٠٠	مكافأة
٧٢٠٠	٣٦٠٠	٣٦٠٠	رصيد بالتساوي
٩٠٠٠	٣٦٠٠	٥٤٠٠	

أما إذا فرض أن المكافأة تحسب على صافي الربح بعد احتساب هذه المكافأة فإن مبلغ الـ ٩٠٠٠ جنيه تعادل مبدوع المكافأة وصافي الربح النهائي .  
فإذا فرض أن صافي الربح النهائي من فإن :

$$٩٠٠٠ = \text{م} + \text{م} \times \frac{٢٠}{١٠٠} = ١٠٢٠ \text{ م}$$

$$\text{م} = \frac{١٠٠ \times ٩٠٠٠}{١٢٠} = ٧٥٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{قيمة المكافأة} = ٧٥٠٠ \times \frac{٢٠}{١٠٠} = ١٥٠٠ \text{ جنيه}$$

ويكون التوزيع كالتالي :

المجموع	ب	أ	
١٥٠٠		١٥٠٠	المكافأة
٧٥٠٠	٣٧٥٠	٣٧٥٠	صافي الربح بالتساوي
٩٠٠٠	٣٧٥٠	٥٢٥٠	

سادسا : حساب فائدة على رؤوس الأموال ومزبات للشركاء والباقي  
يوزع بنسبة معينة :

قد يتفق الشركاء على حساب فائدة على رؤوس أموال الشركاء لمكافأة  
العامل المادى ، وكذلك مرتب لكل أو بعض الشركاء لمكافأة العامل الشخصى  
ثم يقسم الباقي بنسبة معينة يتفق عليها ، وذلك لمكافأة العوامل الأخرى التى  
تؤثر على تحقيق الأرباح ، وفى هذه الحالة يجب أن يجعل حساب توزيع  
الأرباح والخسائر مديناً بمقدار القوائد على رؤوس الأموال وكذلك بمقدار  
المرتبات المقررة للشركاء ، ولا تختلف القيود المحاسبية فى هذه الحالة عما  
سبق ذكره .

الفائدة على رؤوس الأموال ومزبات الشركاء كمعروفات تخيلية :

يلاحظ أننا فى تحليلنا السابق لمشكلة توزيع الأرباح والخسائر قد انتهجنا  
فلسفة واحدة وهى أن ربح شركة التضامن ما هو إلا الزيادة فى حقوق الشركاء  
طرف للشركة الناتج عن معاملات الشركة مع الغير ، وهذه الزيادة تعتبر  
مضافة العائد للشركاء من كل المصادر التى ساهموا فيها فى أعمال الشركة سواء  
كانت رؤوس أموال أو خدمات شخصية أو الإئتمين معاً ، وبناء على هذه  
الفلسفة اعتبرنا أن الفائدة على رأس المال ومزبات الشركاء وسيلة من وسائل  
توزيع عادل للربح ، وهذه الفلسفة تتفق فى الحقيقة مع نظرية الملكية المشتركة  
للمشروع التجارى التى تعرف الشركة بأنها مجموعة من الأشخاص ملاك  
المشروع والنتيجة الحتمية لفكرة الملكية المشتركة هى أن عائد أو مكافأة  
لأصحاب المشروع لا يجوز أن تؤخذ فى الحسبان عند قياس الربح . ولذلك  
فإن فائدة رؤوس أموال الشركاء والمرتبات التى تحسب لهم لا يجوز اعتبارها  
مصرفاً تخيلياً - بطرح من الإيراد قبل الوصول إلى صافى الربح - ولكنه  
مضافة لتوزيع الربح .

ويقابل هذه الفلسفة مدرسة أخرى تنادي بالرأى بأن الشركة ما هي إلا شخصية معنوية مستقلة عن شخصية الشركاء وأن الربح هو الزيادة في أصول المنشأة الناتجة من زيادة الإيرادات عن المصروفات . ويعتبر أصحاب هذه الفلسفة أن فائدة رأس المال والمرتبآت أو المكافآت التي تعطى للشركاء لا تختلف في طبيعتها عن القوائد والمربآت والمكافآت التي تعطىها الشركة للغير الذين تربطهم بالشركة علاقة الدائنية والمديونية . فمن وجهة نظر أصحاب نظرية الشخصية المعنوية لا يوجد فرق بين ملاك المشروع ودافئ المشروع — فهم جميعاً يعتبرون بمثابة مستثمرين في الشركة بقصد تحقيق عائد على أموالهم ، وما قلغه الشركة من عائد ما هو إلا أجرأ لا . يتخلف هذه الأموال . وبذلك يعتبر في نظرهم تكلفة من تكاليف الحصول على الإيراد . والنتيجة الحتمية لهذا الرأي أن هذا العائد سواء كان فائدة رؤوس الأموال أو مرتبآت أو مكافأة يجب أن تعتبر مصروفات عملية تخصم من الإيراد للوصول إلى صافي الربح . وفي هذه الحالة فإن هذه البنود تظهر في حساب الأرباح والخسائر وليس في حساب التوزيع .

كما يجب أن نلاحظ أنه سواء اعتبرت فائدة رأس المال أو المرتبآت توزيعاً للربح أو مصروفاً تحملياً فإن نصيب كل شريك في صافي الربح يكون واحداً في الحالتين . وفيما يلي صورة لقائمة الأرباح والخسائر في الحالتين :

أولاً :		ثانياً :	
اعتبار الفائدة والمرتبات توزيعاً للربح :		اعتبار الفائدة والمرتبات مصروفاً تحميليّاً :	
قائمة ا ، خ عن المدة المنتهية في ..... :		قائمة ا ، خ عن المدة المنتهية في ..... :	
المبيعات	٥٠٠٠٠	المبيعات	٥٠٠٠٠
تكاليف المبيعات	٣٠٠٠٠	تكاليف المبيعات	٣٠٠٠٠
الإيرادات	٢٠٠٠٠	الإيرادات	٢٠٠٠٠
المصروفات	٨٠٠٠	المصروفات	٨٠٠٠
صافي الربح	١٢٠٠٠	صافي الربح	١٢٠٠٠
قائمة التوزيع		مصروفات أخرى :	
ا ب إجمالى		مرتبات	٦٠٠٠
مرتبات	٤٠٠٠	قائمة رأس المال	١٢٠٠
قائمة رأس المال	٨٠٠	صافي الربح	٤٨٠٠
رصيد بالتساوى	٢٤٠٠	ح / التوزيع	٢٤٠٠
	١٢٠٠٠	الشريك ا	٢٤٠٠
	٥٢٠٠	الشريك ب	٢٤٠٠
	٦٨٠٠		

### سابعاً : حسابان قائمة على رصيد الحساب الشخصى :

رصيد الحساب الشخصى يبين ما للشريك من حقوق وما عليه من التزامات قبل الشركة . وإن كان الرصيد دائناً كان للشريك الحق في محبة كله أو بعضه في أى وقت يشاء . وإذا كان الرصيد مدينياً فعنى هذا أن صاحب هذا الحساب قد سحب أكثر مما له أى أنه قد سحب جزءاً من حصته في رأس المال بمقدار هذا الرصيد ، وعلى الشريك أن يمدد ذلك الرصيد من أرباح السنوات المقبلة ، وقد يجوز للشركة مغالطته بسلاده فوراً :

وزيادة في تحقيق العدالة بين الشركاء فقد يتفق الشركاء على حسابان قائمة على رصيد الحسابات الشخصية القديمة ، فإذا كان الحساب دائناً حُصِنَ له

قائدة دائنة . ولإثبات هذه القابلة يجعل حساب التوزيع مدينياً وحساب شخصي الشريك دائئاً . ويكون القيد :

من > / التوزيع إلى > / شخصي الشريك

وإذا كان الرصيد مدينياً . حسبت عليه قائمة مدينة ولإثباتها يجعل حساب التوزيع دائئاً وحساب شخصي الشريك مدينياً بالقيد الآتي :

من > / شخصي الشريك إلى > / التوزيع

مثال :

عادل وعصام شريكان في شركة تضامن برأس مال قدره ٢٠٠٠٠ جنيه مقسم بينهما بنسبة ٣ : ٢ .

وقد نص عقد الشركة على الآتي :

أولاً : تحسب قائمة على رؤوس الأموال بمعدل ٥٪ سنوياً وعلى المسحوبات بمعدل ٦٪ سنوياً على أن تراعى المدة من تاريخ السحب إلى نهاية السنة المالية .

ثانياً : يحسب مرتب للشريك عصام ١٥ جنيهاً شهرياً نظير إدارته .

ثالثاً : تحسب مكافأة للشريك عادل بمعدل ١٠٪ سنوياً من صافي الأرباح بعد خصم فوائد رؤوس الأموال نظير حق اختراع تنازل عنه للشركة .

رابعاً : تحسب قائمة على رصيد الحسابات الشخصية أول المدة بمعدل ٤٪ سنوياً .

خامساً : توزع باقي الأرباح بالتساوي .

فإذا علمت أن :

١ - رصيد الحسابات الشخصية في ١ / ١ / ١٩٦٠ كانت :

(رصيد مدين)

عادل ٣٠٠ جنيه

(رصيد دائن)

عصام ١٠٠ جنيه



٢- إن مسحوبات الشركاء خلال المدة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ١٩٦٠

كانت :

عادل ٥٠٠ جنيه - متوسط توزيع السحب ٣٠ يونيو

عصام ٢٠٠ جنيه - متوسط تاريخ السحب ٣٠ سبتمبر

٣- قام الشريك عصام بسحب ١٠ جنيه شهرياً من مرتبه خلال المدة

المنتهية في ٣١ / ١٢ / ١٩٦٠ .

٤- بلغت صافي الأرباح عن المدة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ١٩٦٠ مبلغ

٢٠٠٠ جنيه والمطلوب .

١- تصوير حساب توزيع الأرباح في ٣١ / ١٢ / ١٩٦٠ .

٢- تصوير الحسابات الشخصية للشركاء كما تظهر في ٣١ / ١٢ / ١٩٦٠

الحل :

أولاً : ح / توزيع أرباح العام المنتهى في ٣١ / ١٢ / ١٩٦٠

جنيه		جنيه
٦٠٠	إلى ح / فائدة رأس مال (عادل)	٢٠٠٠
٤٠٠	إلى ح / فائدة رأس مال (عصام)	١٢
٤	إلى ح / شخصي عصام (فائدة)	
	رصيد الحساب الشخصي (	١٥
١٨٠	إلى ح / مرتب الشريك عصام	٣
١٠٠	إلى ح / عادل	
٧٤٦	رصيد	
٢٠٣٠		٢٠٣٠
٣٧٣	إلى ح / شخصي عادل (نصيبه في باقي الأرباح)	٧٤٦
٣٧٣	إلى ح / شخصي عام (نصيبه في باقي الأرباح)	
٧٤٦		٧٤٦

الحسابات الشخصية

عصام	عادل	
رصيد (١/١)	١٠٠	ب (١/١)
من ح / فوائد دروس الأموال	٤٠٠	ح / المسحوبات
من ح / التوزيع (فائدة رصيد الحساب الشخصي)	٤	د / فائدة المسحوبات
من ح / مكافأة عادل		هـ / التوزيع (فائدة رصيد ح / الشخصي)
من ح / مرتب عصام	٦٠	
من ح / التوزيع (أنصبة الشركاء في باقي الأرباح)	٣٧٣	
	١٠٧٣	بيد (١٢/٣١)
٩٣٧		

# الباب الثالث

## مشاكل إعادة تنظيم شركة التضامن

Accounting Problems in Partnerships

Reorganization

---

• مقدمة

• الفصل الأول : زيادة وتقليص رأس المال

• الفصل الثاني : انضمام شريك

• الفصل الثالث : انفصال شريك

• الفصل الرابع : طيعة شريك المحل



## مقدمة

قد تطرأ ظروف عديدة تدعو الشركاء إلى إجراء تعديلات على عقد الشركة ومن الوجهة القانونية يعتبر ذلك حلاً للشركة وتكوين شركة جديدة . وفي هذه الحالة يجب اتباع الطرق المقررة قانوناً لتغيير عقد الشركة .

ولسنا هنا في صدد شرح هذه الإجراءات القانونية . ولكننا سوف نولى اهتمامنا إلى معالجة المشاكل المحاسبية التي تنتج من إحدى الظروف الآتية :

أولاً : زيادة وتخفيض رأس المال .

ثانياً : انضمام شريك جديد للشركة .

ثالثاً : انفصال شريك من الشركة .

ونثار عادة بمناسبة تغيير عقد الشركة نتيجة لأحد الظروف السابقة موضوع شهرة المحل الذي سنخصص له الفصل الأخير من هذا الباب .

## الفصل الأول

### زيادة وتخفيض رأس المال

زيادة رأس المال :

جرث العادة أن يظل رأس مال شركة التضامن ثابتاً وأي تغييرات في حقوق الشركاء في خلال العام تقيد في حساباتهم الشخصية . ولكن قد يتفق الشركاء على زيادة رأس المال وذلك لامتداد أعمال الشركة أو رغبة في تجديد الحسابات الشخصية الدائنة أو الاحتياطي العام للتأثير على معدل أرباح الشركة أو رغبة في إنشاء قروض الشركاء والتخلص من العبء الثابت لفوائد القرض ، وفي هذه الحالات لا بد من اتباع الإجراءات القانونية اللازمة لإجراء التعديل

في عقد الشركة ، كما تستلزم هذه الزيادة إجراء قيود محاسبية في الدفاتر .  
وهذه القيود تتوقف على الطريقة التي اتفق عليها لزيادة رأس المال .  
و يتم عادة زيادة رأس المال بطريق أو أكثر من الطرق الآتية :

- ١ - سداد الزيادة نقداً أو عيناً .
- ٢ - استخدام الأرصدة الدائنة للحسابات الشخصية للشركاء .
- ٣ - استخدام الأرباح غير الموزعة أو الاحتياطيات .
- ٤ - استخدام قروض الشركاء .

وفي الحالة الأولى تثبت الزيادة بنفس الطرق التي اتبعت في سداد محصص  
الشركاء في رؤوس الأموال وذلك يجعل حسابات الأصول المقدمة سواء كانت  
نقدية أو عينية مدينة وحساب رأس مال الشركة أو حسابات رؤوس أموال  
الشركاء دائنة .

من حـ / الأصل ( بنك ، عقار ، الخ ) إلى حـ / رأس المال  
وإذا كان رصيد الحساب الشخصي دائناً بحق للشريك أن يطلب تحويله كله  
أو جزءاً منه إلى حساب رأس المال سداداً لحصته في الزيادة أو لجزء منها .  
وفي هذه الحالة يجعل الحساب الشخصي للشريك مدينة وحساب رأس مال  
الشريك أو حساب رأس مال الشركة دائناً :

من حـ / شخصي الشريك إلى حـ / رأس المال  
وقد يتفق الشركاء على عدم توزيع أرباح سنة أو على الأقل جزء منها  
وتعليه الأرباح المحجوزة على رأس المال فيجعل حساب التوزيع مدينة وحساب  
رأس مال الشركة أو الشركاء دائناً .

من حـ / التوزيع إلى حـ / رأس المال  
وقد يقرر الشركاء تحويل الاحتياطي العام أو جزءاً منه إلى حـ / رأس المال  
فيجعل حساب الاحتياطي العام مدينة وحساب رأس المال دائناً ويكون القيد :  
من حـ / الاحتياطي العام إلى حـ / رأس المال

ويجوز أن يطلب الشريك تحويل حساب قرضه إلى حساب رأس المال لتغطية نصيبه من الزيادة في رأس المال أو جزءاً منها فيجعل حساب القرض مدينياً وحساب رأس مال الشركة أو الشركاء دائناً .

من = / القرض إلى = / رأس المال  
ويلاحظ أنه في جميع حالات زيادة رأس المال يجب على الشركاء القيام بتسديد رصيد حساباتهم الشخصية المدئنة قبل تقديم حصصهم في الزيادة .  
مثال :

إذا فرض أن أ، ب شريكين متضامنين وأن قائمة المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ١٩٥٧ كانت كالآتي :

قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ١٩٥٧

أصول		رأس المال والخصوم	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢١٠٠	عقار	رأس مال الشركة	
١٥٠٠	آلات	أ	٣٥٠٠
١٨٠٠	أثاث		
٢٠٠٠	بضاعة	ب	٤٥٠٠
١١٠٠	مدينون	قرض الشريك أ	١٥٠٠
١٨٠٠	بنك	حساب شخصي ب	١٠٠
٣٠٠	حساب شخصي أ	دائرون	١٠٠٠
١٠٦٠٠			١٠٦٠٠

وقد اتفق الشركاء في أول يناير ١٩٥٨ على ما يأتي :

١- زيادة رأس المال إلى ١٠٠٠٠ جنيه على أن تصبح حصصهما في رأس المال متساوية .

٢- أن يستخدم قرض الشريك في التسوية ويلغى باقي المستحق عليه  
تقديراً .

٣- أن يستخدم الحساب الشخصي للشريك ب في التسوية على أن يدين  
باقي المستحق عليه تقديراً .

### والمطلوب :

قيود اليومية اللازمة لإثبات تنفيذ الاتفاق السابق وتصوير قائمة المركز  
المالي في أول يناير ١٩٥٨ .

### الحل

### دفتر اليومية

منه	له	
جنيه	جنيه	
		من مذكورين
١٥٠٠		ح / قرض الشريك أ
٣٠٠		ح / البنك
		إلى مذكورين
	٣٠٠	ح / شخصي أ
	١٥٠٠	ح / رأس المال
		( ممداد الشريك الحسابه الشخصي
		المدين وإثبات الزيادة في رأس المال )
		من مذكورين
١٠٠		ح / شخصي ب
٤٠٠		ح / البنك
	٥٠٠	إلى ح / رأس المال
		( ممداد الشريك ب لتخصيه في قيمة
		الزيادة في رأس المال )



قائمة المركز المالي في ١/١/١٩٥٨

أصول			رأس المال والخصوم	
جنيه	جنيه		جنيه	رأس مال الشركة
٢١٠٠		عقار		
١٥٠٠		آلات	٥٠٠٠	أ
١٨٠٠		أثاث	٥٠٠٠	ب
٢٠٠٠	١٠٠٠٠	بضاعة		
١١٠٠	١٠٠٠	مدينون		دائنون
٢٥٠٠		بنك		
١١٠٠٠	١١٠٠٠			

تخفيض رأس المال :

قد يقرر الشركاء تخفيض رأس مال الشركة وذلك لحبب أو أكثر منها زيادة رأس مال الشركة عن حاجتها أو توالى الخسائر من عام إلى آخر أو زيادة القيم الدفترية للأصول عن قيمتها الحقيقية أو وجود أرصدة مدينة للحسابات الشخصية للشركاء لفترة طويلة .

ويتم التخفيض بأحدى الطرق الآتية :

١ - رد جزء من رأس المال .

٢ - استخدام الأرصدة المدينة للحسابات الشخصية لإجراء التخفيض .

٣ - إعادة تقدير الأصول المختلفة .

وفي الحالة الأولى عند إقرار التخفيض يجعل حساب رأس المال مدنياً بالقيمة المطلوب تخفيض رأس المال بها والحساب الشخصي لكل شريك دائناً بنصيبه منها ، ويكتب قيد

إلى ح / شخصي الشريك

من ح / رأس المال

وعندما يقوم الشريك بسحب الزيادة وتسليمها فعلاً يجعل حسابه الشخصي مدينياً وحساب البنك أو الخزينة دائئاً ويكون القيد :

من ح / شخصي الشريك      ح / البنك

وقد يستغنى عن توسط الحساب الشخصي للشريك إذا صرف الجزء الزائد إلى الشركاء مباشرة عند الاتفاق على التخفيض . وفي هذه الحالة يجعل حساب رأس المال مدينياً وحساب الخزينة أو البنك دائئاً .

وقد يتفق الشركاء عند وجود رصد مدينية للحسابات الشخصية لمدة طويلة على تخفيض رأس المال بقيمتها . وفي هذه الحالة يجعل ح / رأس المال مدينياً والحساب الشخصي لكل شريك دائئاً .

من ح / رأس المال      إلى ح / شخصي الشريك

وقد يلجأ الشركاء إلى إعادة تقدير أصول المنشأة المختلفة وذلك لظهور في الدفاتر بأكثر من قيمتها الحقيقية أو نتيجة لعدم استهلاكها الاستهلاك الكافي في الأعوام السابقة ، أو لعدم عمل المخصصات الكافية أو نتيجة لتقلبات الأحوال الاقتصادية . ويرتب على تقييم الأصول بأكثر من قيمتها أن الأرباح التي سبق توزيعها على الشركاء لا تمثل أرباحاً حقيقية بل تعد تخفيضاً لرأس المال . وكذلك فإن قائمة المركز المالي لا تعطي صورة حقيقية للمركز المالي للشركة . وقد يرى الشركاء تصحيح الوضع فيمدون إلى إعادة تقدير أصول الشركة المختلفة وإثبات نتيجة إعادة التقدير في الدفاتر في حساب يسمى بحساب إعادة التقدير أو التقييم يعالج بإحدى طريقتين .

#### أولاً - الطريقة الأولى .

يجعل حساب إعادة التقدير مدينياً بأي نقص في قيمة الأصول أو زيادة في قيمة المخصصات ونحوها بابات هذه الأصول أو المخصصات دائئة . ويلاحظ أنه في حالة المدينين وأوراق القبض يجعل ح / باب مخصص للمدونات المعدومة أو ح / باب مخصص خصم أوراق القبض دائئاً بقيمة التقدير المتقرر . وعلى العكس يجعل

حساب إعادة التقدير دائماً بأية زيادة في قيمة الأصول أو نقص في قيمة الخصوم وحساب هذه الأصول أو الخصوم مدينة .

### ثانياً - الطريقة الثانية :

يجعل حساب إعادة التقدير مدينياً بالقيمة الدفترية للأصول وحسابات الأصول دائنة وبذلك تقفل حسابات الأصول . وعلى العكس يجعل حساب إعادة التقدير دائناً بالقيمة الدفترية للخصوم وحسابات الخصوم مدينة وبذلك تقفل حسابات الخصوم . ثم يجعل حساب إعادة التقدير دائناً بالقيمة الحقيقية ( بعد التقييم ) للأصول وحسابات الأصول مدينة . وبالعكس يجعل حساب إعادة التقدير مدينياً بالقيمة الحقيقية للخصوم وحسابات الخصوم دائنة . وبذلك تفتح حسابات جديدة للأصول والخصوم بالتقييم الحقيقية .

وسواء اتبعنا الطريقة الأولى أو الثانية فإن رصيد إعادة التقدير يمثل الخسارة أو الربح الناتجة من عملية إعادة التقييم فيوزع على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح أو الخسائر ويرحل نصيب كل شريك من أرباح أو خسائر في إعادة التقدير إلى حسابه الشخصي .

ويرتب على هذا أمران : أولاً : تظهر الأصول أو الخصوم في الدفاتر بقيمتها الجديدة : ثانياً : تظهر أرصدة مدينة للحسابات الشخصية يخفض رأس المال بقيمتها ( بفرض وجود رصيد مدين بحساب إعادة التقدير ) .

مثال : أ ، ب شريكان في شركة تفسانم يتقسان الأرباح والخسائر بالتساوي وقد ظهرت قائمة المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ١٩٥٧ كالتالي :

قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ١٩٥٧

أصول		رأس المال والخصوم	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٢٠٠٠	مباني	رأس مال الشركة	
٧٠٠٠	آلات	أ	٣٠٠٠
١٥٠٠	بضاعة	ب	٣٠٠٠
١١٠٠	مدينون	دائنون	
٧٠٠	بنك	أوراق دفع	
٤٠٠	ح/ شخصي أ		
١٠٠٠	ح/ شخصي ب		
١٣٧٠٠			١٣٧٠٠

وقد رأى الشريكان أن أصول وخصوم الشركة لا تمثل القيم الحقيقية  
 فاتفقا على إعادة تقييم الأصول والخصوم وقد اتفصح الآتي :  
 ١ - قدرت الأصول بالقيم الآتية :

البضاعة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه ، وتستهلك المباني بمعدل ١٠٪ والآلات بمعدل  
 ٥٪ ، وقد وجدت ديون معلومة قيمتها ١٠٠ جنيه ، وأريد عمل خصص  
 للديون المشكوك في تحصيلها بمعدل ١٠٪ من المدينين .

٢ - اتفصح من فحص الدائنين أن هناك ديناً على الشركة قدره ٥٠٠ جنهاً  
 غير مثبت في الدفاتر .

وقد قرر الشركاء ضرورة تخفيض رأس مال الشركة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه  
 على أن تقلل حصص الشركاء متساوية وذلك عن طريق استخدام أرصدة  
 الحسابات الشخصية المدينية وسداد الباقي منها نقداً . وقد تم تنفيذ ذلك ،  
 والمطلوب :

١ - إثبات العمليات السابقة في دفتر يومية الشركة .

٢ - تصوير مصاب إعادة التقدير والحسابات الشخصية للشركاء .

٣ - تصوير قائمة المركز المالي بعد تخفيض رأس المال وسداد أرصدة  
 الحسابات الشخصية في ١ / ١ / ١٩٥٨ .

دفتر اليومية

م	ل	م
بجنيه	بجنيه	
١٣٠٠	من ح / إعادة التقدير إلى مذكورين	
	ح / المباني	٢٠٠
	ح / آلات	٣٥٠
	ح / بضاعة	٥٠٠
	ح / المدينين	١٠٠
	ح / م . د . م	١٠٠
	ح / الدائن	٥٠
	(إثبات إعادة تقدير الأصول والخصوم)	
	من مذكورين	
٦٥٠	ح / شخصي أ	
٦٥٠	ح / شخصي ب	
	إلى ح / إعادة التقدير	١٣٠٠
	توزيع خسائر إعادة التقدير على الشركاء	
	من ح / رأس المال إلى مذكورين	٢٠٠٠
	ح / شخصي أ	١٠٠٠
	ح / شخصي ب	١٠٠٠
	إثبات تخفيض رأس المال	
	من ح / البنك	٧٠٠
	إلى ح / شخصي أ	٥٠
	إلى ح / شخصي ب	٦٥٠
	سداد الشركاء لأرصدة حساباتهم الشخصية المدينة	

دفتر الأستاذ

ح / إعادة التقدير

جنيه		جنيه	
٢٠٠	إلى ح / المباني	٦٥٠	من ح / شخصي أ
٣٥٠	إلى ح / الآلات	٦٥٠	من ح / شخصي ب
٥٠٠	إلى ح / البضاعة		
١٠٠	إلى ح / الملبين		
١٠٠	إلى ح / م . د . م		
٥٠	إلى ح / الدائنين		
١٣٠٠		١٣٠٠	

الحسابات الشخصية

أ	ب	أ	ب
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٤٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	من ح / رأس المال
٦٥٠	٦٥٠	٥٠	رصيد
١٠٥٠	١٦٥٠		
٥٠	٦٥٠	٥٠	من ح / البنك

قائمة المركز المالي في ١/١/١٩٥٨

أصول		رأس مال وخصوم	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
١٨٠٠	مباني	رأس مال الشركة	
٦٦٥٠	آلات	أ	٢٠٠٠
١٠٠٠	بضاعة	ب	٢٠٠٠
١٠٠٠	مدينون	دائنون	٤٠٠٠
٩٠٠	م. د. م	أوراق دفع	٤٢٥٠
١٤٠٠	بنك		٣٥٠٠
١١٧٥٠			١١٧٥٠

## الفصل الثاني

### انضمام شريك جديد

قد يدعو الأمر أحياناً أن ينضم شريك جديد للشركة لحاجة الشركة إلى أموال جديدة للاستثمار أو للرغبة في القضاء على المنافسة القائمة بين الشريك الجديد والشركة أو يكون للشريك الجديد خبرة فنية وإدارية من نوع معين يحتاج إليها الشركة .

وعند انضمام شريك جديد يجب أن يكون هناك اتفاق تام بين جميع الشركاء ما دامت الشركة تقوم على العامل الشخصى أى الثقة المتبادلة بين الشركاء كما يجب الاتفاق على رأس مال الشركة بعد الانضمام وعلى نسبة توزيع الأرباح والخسائر في المستقبل وعلى أسس تقييم أصول وخصوم الشركة .

والمشاكل المحاسبية الناتجة عن انضمام شريك تتوقف على طريقة حصول الشريك الجديد على حصته في رأس مال الشركة ، وبمكتنا التفرقة بين حالتين الحالة الأولى : قيام الشريك الجديد بشراء حصة من رأس مال واحد أو أكثر من الشركاء الأصليين .

الحالة الثانية : قيام الشريك الجديد باستثمار أموال جديدة في الشركة

وفي هذا الفصل سوف نتناول كل حالة على حدة :

#### شراء حصة من شريك أو أكثر

قد يحصل الشريك الجديد على حصته في رأس مال الشركة عن طريق شراء حصة من رأس مال واحد أو أكثر من الشركاء الأصليين .



وهذه الطريقة لا تخرج عن كونها انتقال ملكية من الشركاء الأصليين إلى الشريك الجديد . ومعنى ذلك أنها لا تؤثر على رأس مال الشركة ، ولكنها تؤدي إلى نقص رأس مال واحد أو أكثر من الشركاء الأصليين بمقدار ما تنازلوا عنه للشريك الجديد مع جعل حساب رأس مال الشريك الجديد دائماً بنفس القيمة ويكون القيد :

من ح / رأس مال أو رؤوس أموال ( الشركاء الأصليين )

إلى ح / رأس مال للشريك ( الجديد )

أما ما يقلعه الشريك الجديد مقابل حصته في رأس مال الشركة فيعالج إما بعدم إثباته في الدفاتر ويكتفى بكتابة مذكرة وذلك في حالة قيام الشريك الجديد بالدفع مباشرة للشركاء الأصليين ، أما إذا أودع الشريك الجديد مقابل حصته في خزانة أو بنك الشركة على ذمة الشركاء فيمكن إثباته بجعل حساب النقدية بالخزانة أو حساب البنك مدينياً مع جعل الحسابات الشخصية للشركاء دائماً كل بنصبيه ، ويكون للشركاء الحق في أي وقت يشاءوا ، ويكون القيد :

من ح / نقدية بالخزانة أو ح / البنك

إلى الحسابات الشخصية للشركاء

والمشاكل المحاسبية الناتجة عن انضمام شريك جديد عن طريق شراء حصة من شريك أو أكثر تتوقف على أسس تقييم أصول وخصوم الشركة . ويمكن التفرقة بين حالتين :

أولاً : حالة الشراء بعد إعادة تقدير أصول وخصوم الشركة :

ثانياً : حالة الشراء على أساس القيم الدفترية لأصول وخصوم الشركة :

الشراء بعد إعادة التقييم :

قد يتفق الشركاء الأصليين والشريك الجديد على ضرورة فحص الدفاتر وإعادة تقييم أصول وخصوم الشركة وبالتالي تعديل رؤوس أموال الشركاء

الأصليين . وذلك قبل تحديد حصة الشريك الجديد ، فقد تكون أصول الشركة مقومة في الدفاتر بأكثر أو أقل من قيمتها الحقيقية نتيجة عدم استهلاكها الكافي في الأعوام السابقة أو لعدم عمل المخصصات اللازمة أو نتيجة تغير الأحوال الاقتصادية ومستويات الأسعار .

وفي حالة الاتفاق على إعادة التقدير المفروض أن ما يقدمه الشريك الجديد يتعادل مع نصيبه في صافي أصول الشركة بعد الانضمام لا أكثر أو أقل :

وتتلخص الإجراءات الواجب اتباعها فيما يلي :

١ - يفتح حساب إعادة تقدير يقيده فيه الزيادة أو النقص في قيم الأصول والمصنوع بالحدس الطريقتين التي سبق الإشارة إليهما . ورصيد حساب إعادة التقدير يدل على أرباح أو خسائر إعادة التقدير يقل بتوزيعه بين الشركاء الأصليين وحدهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ويرحل نصيب كل شريك إلى حسابه الشخصي أو حساب رأس ماله حسب الاتفاق .

٢ - الأرباح والخسائر المرحلة والتي لم توزع في الماضي وما في حكمها من احتياطات عامة محجوزة من أرباح سنوات سابقة تكون من حق الشركاء القديين فقط فتقسم بينهم دون الشريك الجديد ويرحل نصيب كل شريك فيها إلى حساب رأس ماله أو حسابه الشخصي حسب الاتفاق .

٣ - إثباتات عملية تنازل الشركاء الأصليين عن جزء من حصصهم وذلك بجعل حسابات رؤوس أموالهم مدينة بمقدار ما تنازلوا عنه مع جعل حساب رأس مال الشريك الجديد دائناً بنفس القيمة . ويلاحظ أن الحصة تحسب على أساس صافي الأصول بعد إعادة تقديرها .

٤ - إثبات قيمة ما قدمه الشريك الجديد مقابل شراء حصته . فإذا أودع الشريك الجديد المقابل في خزانة أو بنك الشركة على ذمة الشركاء يجعل حساب الخزانة أو البنك مدينة والحسابات الشخصية للشركاء دائناً لكل بتعصيبه وقد يكفي بكتابة مذكرة في حالة قيام الشريك الجديد بالدفع مباشرة للشركاء .

مفصال :

إذا فرض أن أ ، ب شريكان في شركة تضامن يقسمان الأرباح والخسائر  
بنسبة ٢ : ١

وقد كان المركز المالي للشركة في ٣١ / ١٢ / ١٩٦١ كالآتي :

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٤٥٠٠	أراضي	١٠٠٠٠	رأس مال الشركة	
٥٥٠٠	مباني	٥٠٠٠	ب	
٢٥٠٠	أثاث			
٥٠٠٠	بضاعة	١٥٠٠٠		
١٥٠٠	مدينون	٣٠٠٠	احتياطي إهام	
١٠٠٠	بنك	١٠٠٠	دائون	
		١٠٠٠	أوراق دفع	
		٢٠٠٠		
٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠		

وبمقتضى انضمام الشريك - للشركة اتفق الشركاء على الآتي :

أولاً : يعاد تقدير أصول وخصوم الشركة وقد انضمت أن القيم الحقيقية  
للأصول كالآتي :

أراضي ٢٠٠٠ جنيه ، مباني ٢٥٠٠ جنيه ، أثاث ١٥٠٠ جنيه ، بضاعة  
٥٥٠٠ جنيه

ثانياً : يبيع الشركاء - ب نصف حصصهم في مباني الأصول بعد إعادة  
تقديرها للشريك - ب مقابل ٦٠٠٠ جنيه تدفع في خزينة الشركة على ذمة الشركاء

والمطلوب قيود اليومية في دفاتر شركة التضامن لإثبات ما تقدم :

الحل

مته	له	
٦٥٠٠		من = / إعادة التقدير
	٢٥٠٠	إلى ملكورين
	٣٠٠٠	= / أراضي
	١٠٠٠	= / مباني
		= / آلات
		( إثبات النقص في الأصول )
٥٠٠		من = / البضاعة
٥٠٠		إلى = / إعادة التقدير
		( إثبات الزيادة في الأصول )
٤٠٠٠		من ملكورين
٢٠٠٠		= / رأس مال أ
		= / رأس مال ب
٦٠٠٠		إلى = / إعادة التقدير
		( ترحيل وصيد إعادة التقدير إلى
		حسابات وروس الأموال )

مئة	له	
٣٠٠٠		من م / الاحتياطي العام . إلى المذكورين
	٢٠٠٠	م / رأس مال أ
	١٠٠٠	م / رأس مال ب
		( ترجيل الاحتياطي العام إلى حسابات روؤس الأموال )
		من المذكورين
٤٠٠٠		م / رأس مال أ
٢٠٠٠		م / رأس مال ب
	٦٠٠٠	إلى م / رأس مال م ( تنازل الشركاء أ ، ب على نصف حصصهم للشريك م )
		من م / الخزينة
		إلى المذكورين
	٤٠٠٠	م / شخصي أ
	٢٠٠٠	م / شخصي ب
		( قيمة ما دفعه الشريك م / لحساب الشريكين أ ، ب سداداً للحصة التي تنازلا له عنها )

### حالة الشراء على أساس القيم الدفترية :

فقد يتفق الشركاء الأصليين مع الشريك الجديد على قبول انضمامه للشركة على أساس عام لإجراء أية تعديلات على قيم الأصول والمصروفات. أي على أساس القيم الدفترية .

والمشاكل المحاسبية في هذه الحالة تتوقف على مقدار ما يدفعه الشريك الجديد. مقابل حصته التي اشتراها من الشركاء الأصليين محسوبة على أساس القيم الدفترية للأصول والمصروفات ، ويمكن التفرقة بين حالات ثلاثة :

أولاً : حالة قيام الشريك الجديد بدفع مبلغ للشركاء الأصليين ( مباشرة أو عن طريق خزانة الشركة ) يعادل تماماً حصته في رأس مال الشركة .

ولا توجد مشكلة في هذه الحالة إذ نفترض أن القيم الدفترية للأصول والمصروفات تمثل قيمًا حقيقية . وتتلخص قيود اليومية في هذه الحالة فيما يلي :

١ - إثبات تنازل الشركاء الأصليين عن جزء من حصصهم في رأس مال الشركة إلى الشريك الجديد يجعل حسابات رؤوس أموالهم مدينة وحساب رأس مال الشريك الجديد دائناً بمقدار ما تنازلوا عنه .

٢ - إذا دفع الشريك الجديد مقابل حصته عن طريق البنك والخزينة فيجعل حساب البنك أو الخزينة مدينياً والحسابات الشخصية للشركاء الأصليين دائنة وقد يكتفى بكتابة مذكرة إذا تم الدفع لهم مباشرة .

ثانياً : حالة قيام الشريك بدفع مبلغاً للشركاء الأصليين أكبر من حصته في رأس مال الشركة .

وقد جرت العادة على تفسير الفرق ( بالزيادة ) بين ما يدفعه الشريك الجديد وحصته في رأس مال الشركة على أساس وجود شهرة محل غير ظاهرة بالدفاتر ، وإن هذا الفرق يعادل نصيب الشريك الجديد من هذه الشهرة .

والمشاكل الخامسة في هذه الحالة تتعلق بالأمر الآتي :

١ - تحديد قيمة شهرة المحل بالكامل باستخراج الزيادة المدفوعة وهي الفرق بين مادفه الشريك الجديد وحصته المشترية من الشركاء الأصليين . ثم تضرب هذا الفرق في مقلوب نسبة الشريك الجديد في رأس مال الشركة . فإذا فرضنا مثلاً أن ١ ، ب شريكان في شركة تضامن ورأس مالها ١٨٠٠٠ جنيه مقسم بينهما بالتساوي . وقد إتفق الشريكان على بيع نصف حصتهما في رأس المال للشريك ج مقابل ١٠٠٠٠ جنيه . فتجسب شهرة المحل كالآتي :

$$\text{قيمة الحصة المشترية} = \frac{١٨٠٠٠}{٢} = ٩٠٠٠ \text{ جنيه}$$

قيمة الزيادة المدفوعة = ١٠٠٠٠ - ٩٠٠٠ = ١٠٠٠ جنيه .  
قيمة شهرة المحل = الزيادة × مقابوب نسبة الشريك الجديد في رأس المال .  
٢ × ١٠٠٠ = ٢٠٠٠ جنيه .

٢ - معالجة الشهرة وتوقف على رغبة الشركاء في إظهارها بالدفاتر من علمه .

(١) فقد يتفق الشركاء الأصليين مع الشريك الجديد على إظهار قيمة الشهرة بالكامل فيجعل حساب الشهرة مدينياً وحسابات روووس الأموال للشركاء الأصليين دائنة . كل بنصيبه منها ، ويلاحظ أن قيمة الشهرة في تاريخ الإيضام تعتبر حقاً للشركاء الأصليين فقط دون الشريك الجديد .

(ب) قد يرغب الشركاء في عدم إظهار الشهرة إطلاقاً ، وفي هذه الحالة تعتبر الزيادة التي دفعها الشريك الجديد بمثابة مكافأة أو منحة Bonus للشركاء الأصليين لتعويضهم عن مشاركته لإياهم مستقبلاً شهرة المحل غير الظاهرة بالدفاتر . في هذه الحالة لا يظهر أى قيد متعلق بالشهرة في الدفاتر .

٣ - إثبات تنازل الشركاء الأصليين عن جزء من حصصهم للشريك الجديد يجعل حسابات روووس أموالهم مدينية ، وحساب رأس مال الشريك

الجديد دائماً بقيمة الجزء المتنازل عنه . وبلا حظ أن مقدار الجزء المتنازل عنه يتأثر بطريقة معادلة شهرة الخلل . فإذا إنتقل على إظهار الشهرة بالكامل فيجب اعتبار الجزء المتنازل عنه على قيمة رؤوس أموال الشركاء الأصليين بعد زيادتها بقيمة شهرة الخلل ، أما إذا روى جدم إظهار الشهرة فيحسب الجزء المتنازل عنه على أساس القيمة الدفترية لرؤوس أموال الشركاء الأصليين والظاهرة بقائمة المركز المسالى .

٤ - إثبات قيام الشريك الجديد بدفع مقابل حصته يجعل حساب البنك أو الخزينة مدينياً والحسابات الشخصية للشركاء دائنة . وقد يكتب بكتابة مذكرة إذا كان الدفع سيتم لهم مباشرة .

ثالثاً : حالة قيام الشريك الجديد بدفع مبلغاً للشركاء الأصليين أقل من حصته في رأس مال الشركة .

جرت العادة في هذه الحالة لإعتبار الفرق ( بالنقص ) بين مادفعه الشريك وحصته في رأس المال دليلاً على وجود تضخم في قيم الأصول ، وأنه يعادل ما يمكن أن يتحصله الشريك الجديد من الخسائر الرأسمالية الناتجة عن هذا التضخم والمشاكل المحاسبية في هذه الحالة تتعلق بالأمور الآتية :

١ - تحديد قيمة التضخم في الأصول باستخراج الفرق ( بالنقص ) بين ما دفعه الشريك الجديد وحصته المشترية من الشركاء الأصليين ، ثم تقرب هذا الفرق في مقلوب نسبة الشريك الجديد في رأس مال الشركة .

فإذا فرضنا مثلاً أن أ ، ب شريكان في شركة تضامن برأس مال قدره ٦٠٠٠ جنيه مقسم بالتساوى ، وقد إتفق الشريكان على بيع ثلث حصتهما في رأس المال للشريك ج بمقابل ١٥٠٠ جنيه فيحسب قيمة التضخم كالآتي :

$$\text{قيمة الحصة المشترية} = \frac{٦٠٠٠}{٣} = ٢٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الفرق بين المبلغ المدفوع والحصة} = ٢٠٠٠ - ١٥٠٠ = ٥٠٠ \text{ جنيه}$$



قيمة التضخم  $1000 = 3 \times 500 =$  جنيه

٢ - يتوقف معالجة التضخم على رغبة الشركاء في تكوين احتياطي رأسمالى من عمله .

(١) فقد يتفق الشركاء على تكوين احتياطي رأسمالى بقيمة التضخم بالكامل وذلك لجعل حسب احتياطي تضخم الأصول دائمة مع جعل حسابات رؤوس أموال الشركاء الأصليين مدينياً كل بنصيبه . ويلاحظ أن قيمة التضخم في تاريخ الإنضمام يتحمله الشركاء الأصليين فقط دون الشريك الجديد .

(ب) قد يرغب الشركاء في عدم تكوين احتياطي رأسمالى وإعتبار الفرق بين ما دفعه الشريك الجديد وحصته المشتراة بمثابة تعويض للشريك الجديد عما سوف يتحمله مستقبلاً من الخسائر الرأسمالية الناتجة عن هذا التضخم . وفي هذه الحالة لا يظهر أى قيد متعلق بالتضخم في الدفاتر .

٣ - يثبت تنازل الشركاء الأصليين عن جزء من حصصهم إلى الشريك الجديد وذلك بجعل حسابات رؤوس أموالهم مدينة وحساب رأس مال الشريك الجديد دائماً . ويراعى أن الجزء المتنازل عنه يتأثر بطريقة معالجة التضخم . فإذا إتفق على تكوين احتياطي رأسمالى ، فالجزء المتنازل عنه يحسب على قيمة رؤوس أموال الشركاء الأصليين بعد تخفيضها بقيمة الإحتياطي ، أما إذا إتفق على عدم تكوين احتياطي رأسمالى ، فيحسب الجزء المتنازل عنه على القيمة الدفترية لرؤوس أموال الشركاء الأصليين ، والظاهرة بقائمة المركز المسالى .

٥ - وأخيراً يثبت قيام الشريك الجديد بدفع مقابل حصته في رأس المال كما في الحالة السابقة تماماً .

أمثلة تطبيقية :

مثال (١) : دفع مبلغ أكبر من الحصة :

١ - م. شريك في شركة تضامن يقدم إلى المؤسس والخسائر نسبة ١:٢ حينئذ فإن نسبة المساهمة لشركائهم في ١:٢:١:١ ، ١:٢:١:١ ، ١:٢:١:١ .

رأس مال الشركة				
(أ)	١٢٠٠٠		أراضي	٣٥٠٠
(ب)	٦٠٠٠		مباني	٤٥٠٠
		١٨٠٠٠	أثاث	٢٥٠٠
الاحتياطي العام		٣٠٠٠	مضاعة	٤٥٠٠
مخصص			مدينون	٢٠٠٠
ذاتون	١٠٠٠		أوراق قبض	٢٥٠٠
أوراق دفع	٢٠٠٠		بنك	٤٥٠٠
		٣٠٠٠		
		٢٤٠٠٠		٢٤٠٠٠

وفي ١٩٦١/٦/٣٠ اتفق الشريكان على إنضمام الشريك - هـ إليهما بالشروط الآتية :

١- يبيع الشريكان - ب ربيع حصتهما في صافي أصول الشركة مقابل مبلغ ٦٧٥٠٠ جنيه .

٢- يقوم الشريك - هـ بإيداع مقابل حصته في خزانة الشركة لحساب الشركاء .

٣- يتقاسم الشركاء الأرباح والخسائر بنسبة رؤوس الأموال .

والمطلوب قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في الحالتين الآتين :

أولاً : إذا رغب الشركاء في إظهار شهرة المحل بالكامل .

ثانياً : إذا رغب الشركاء في عدم إظهار شهرة المحل .

### الحل

أولاً : في حالة الرغبة في إطفاء شجرة الحل بالكامل ،

تمهيد : حساب شجرة الحل .

صافي أصول الشركة = رأس المال + الإحتياطي العام .

$$= ١٨٠٠٠ + ٣٦٠٠ = ٢١٠٠٠ \text{ جنيه .}$$

$$\text{قيمة الحصة المشتراة} = \frac{٢١٠٠٠}{٤} = ٥٢٥٠ \text{ جنيه .}$$

$$\text{الفرق بين ما دفع والحصة} = ٦٧٥٠ - ٥٢٥٠ = ١٥٠٠ \text{ جنيه .}$$

$$\text{قيمة شجرة الحل} = ٤ \times ١٥٠٠ = ٦٠٠٠ \text{ جنيه .}$$

منه	له	
٣٠٠٠		من ح/الاجتياطي العام إلى مذكورين ح/رأس مال أ ح/رأس مال ب (ترحيل الاجتياطي العام إلى حسابات رووس الأموال)
٦٠٠٠		من ح/شهرة الخلل إلى مذكورين ح/رأس مال أ ح/رأس مال ب (إثبات قيده الشهرة بالكامل)
٤٥٠٠ ٢٢٥٠		من مذكورين ح/رأس مال أ ح/رأس مال ب إلى ح/رأس مال ح (تنازل الشركاء أ، ب على ربع حصتهما في رأس مال الشركة)
٦٧٥٠		من ح/تقليدية بالخزينة إلى مذكورين ح/شخصي أ ح/شخصي ب (مادفقه الشر بـ ح/حساب الشركاء أ . ب . ج)

تقرير الرقعة في ١٠٠٠ ليرة

دائرة الميريسنة

رقم	ملاحظات	مبلغ
	من ١٠٠٠ للاحتياطي العام	٣٠٠٠
	إلى مذكورين	
	٢٠٠٠ / رأس مال أ	٢٠٠٠
	١٠٠٠ / رأس مال ب	١٠٠٠
	(ترحيل الاحتياطي العام إلى حسابات رؤوس الأموال)	
	من مذكورين	
	٢٥٠٠ / رأس مال أ	٢٥٠٠
	١٧٥٠ / رأس مال ب	١٧٥٠
	إلى ٥٢٥٠ / رأس مال ج	٥٢٥٠
	(تنازل الشريكان أ ب عن وبيع حصتهما في رأس المال الشريك ج)	
	من ٦٧٥٠ نقدية بالخطوة	٦٧٥٠
	إلى مذكورين	
	٤٥٠٠ / شخص أ	٤٥٠٠
	٢٢٥٠ / شخص ب	٢٢٥٠
	(قيمة ما دفعه الشريك ج لحساب الشركاء أ ب)	

مثال ( ٢ ) : دفع مبلغاً أقل من الحصة :

١ ، ب شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي  
وقد كان المركز المسالي لشركتهما في أول يناير ١٩٦٢ كالتالي :

رأس مال الشركة					
أ	٦٠٠٠		أراضي		٢٥٠٠
ب	٦٠٠٠		مباني		٣٥٠٠
		١٢٠٠٠	أثاث		١٥٠٠
دائنون	١٥٠٠		بضاعة		٤٥٠٠
أوراق دفع	١٥٠٠		مدينين		١٠٠٠
		٣٠٠٠	بنك		٢٠٠٠
		١٥٠٠٠			١٥٠٠٠

وقد إتفق الشريكان في أول يناير ١٩٦٢ على إنضمام الشريك ج إليهما  
وبالشروط الآتية :

١ - يبيع الشريكان أ ، ب ثلث حصتهما في رأس المال إلى الشريك ج  
مقابل قيامه بدفع ٣٠٠٠ جنيه إليهما مباشرة :

٢ - يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بالتساوي .

والمطلوب : قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم إذا فرض :

( أولاً ) أن الشركاء اتفقوا على تكوين احتياطي رأسمالي يقابل قيمته  
التضخم في الأصول .

( ثانياً ) أن الشركاء اتفقوا على اعتبار الفرق بين ما دفعه الشريك ج  
وحصته في رأس المال مكافأة للشريك الجديد .

الحل

أولاً : في حالة تكوين احتياطي رأسمالي :

حساب قيمة الاحتياطي الرأسمالي :

$$\text{حصة الشريك المتقاربة} = \frac{14000}{3} = 4666.67$$

الفرق بين مازدومة الشريك (٤٠٠٠ - ٣٠٠٠) = ١٠٠٠ جنيه

$$\text{قيمة الاحتياطي الرأسمالي} = 3 \times 1000 = 3000 \text{ جنيه}$$

دفتر اليومية

من	ل	
من مذكورين		
أ/ رأس مال أ		١٥٠٠
ب/ رأس مال ب		١٥٠٠
إلى أ/ تضخم الأصول ( تخفيض رؤوس أموال الشريكان أ، ب بقيمة التضخم في الأصول )	٣٠٠٠	
من مذكورين		
أ/ رأس مال أ		١٥٠٠
ب/ رأس مال ب		١٥٠٠
إلى أ/ رأس مال ب ( قيمة ماتنازل عنه الشريكان أ، ب للشريك ب )	٣٠٠٠	
مذكورة		
قام الشريك ب بدفع ٣٠٠٠ جنيه للشريكان أ، ب مقابل حصته في رأس المال .		

ثانياً : في حالة الرغبة في عدم تكوين احتياطي وإعتبار الفرق مكافأة للشريك :-

### دفتر اليومية

منه	له
٢٠٠٠	من مذكورين
٢٠٠٠	ح/رأس مال أ
	ح/رأس مال ب
	إلى ح/رأس مال ح
	(قيمة ما تنازل عنه الشريكان أ، ب
	للشريك ح)
	مذكرة
	قام الشريك ح بدفع ٣٠٠٠ جنيه
	للشريك أ، ب مقابل حصته في رأس المال

### استثمار أموال الشركة

قد يحصل الشريك الجديد على حصته في رأس المال عن طريق استثمار أموال جديدة في الشركة وذلك بتقديم أصول نقدية أو عينية أو كليهما معاً. ويفضل إتباع هذه الطريقة عند احتياج الشركة إلى أموال جديدة لاستثمارها في أعمال المشروع ويجوز عن تقديمها الشركاء الأصليين .

وبذلك فإن إنضمام الشريك عن طريق استثمار أموال جديدة يؤدي إلى زيادة أصول الشركة وبالتالي زيادة رأس مالها ويكون القيد :

من ح/الأصول المختلفة ( المقابلة من الشريك الجديد ) .

إلى ح/رأس مال الشريك الجديد .



والمشاكل المحاسبية في هذه الحالة تتوقف على أسس تقييم الأصول وحصول الشركة عند انضمام الشريك ، ويمكن التفرقة بين حالتين :

أولاً : حالة استثمار أموال جديدة بعد إعادة تقييم أصول وخصوم الشركة.

ثانياً : حالة استثمار أموال جديدة دون إجراء أى تعديلات على قيم أصول وخصوم الشركة .

#### استثمار أموال جديدة بعد إعادة التقييم :

قد يتفق الشركاء ، على إعادة تقدير الأصول والخصوم قبل انضمام الشريك الجديد حتى تظهر رؤوس أموال الشركاء الأصليين على حقيقتها .

وفي هذه الحالة يقدم الشريك الجديد ما يعادل تماماً حصته في صافي أصول الشركة بعد إعادة تقديرها . ويتنصص المشاكل المحاسبية في الآتي :

١ - يفتح حساب إعادة التقييم كما سبق شرحه ، ورصيد هذا الحساب يرسل إلى حسابات رؤوس أموال الشركاء الأصليين فقط ( موزعاً عليهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر بينهم ) .

٢ - الأرباح أو الخسائر المرحلة وما في حكمها من إحتياطات ترحل إلى حسابات رؤوس أموال الشركاء الأصليين أو حساباتهم الشخصية ( حسب الاتفاق ) .

٣ - يثبت ما قدمه الشريك الجديد مقابل حصته بجعل حساب البنك أو الخزينة مدينياً وحساب رأس مال الشريك الجديد داتياً .

مثال :

أ ، ب ، ح شركاء في شركة تضامن برأس مال قدره ٩٠٠٠ جنيه مقسم بينهما بالتساوي كما هو ظاهر بقائمة المركز المالي الآتية :



الحل

منه	له	
٣٣٠٠		من = / إعادة التقدير
	١٠٠٠	إلى المذكورين
	١٨٠٠	= / أراضي
	٥٠٠	= / مباني
		= / أثاث
٣٠٠		( إثبات النقص في الأصول )
		من = / البضاعة
٣٠٠		إلى = / إعادة التقدير
		( إثبات الزيادة في الأصول )
		من المذكورين
١٠٠٠٠		= / رأس مال أ
١٠٠٠		= / رأس مال ب
١٠٠٠		= / رأس مال ج
٣٠٠٠		إلى = / إعادة التقدير
		( توزيع رصيد إعادة التقدير إلى
		= إثبات رؤوس الأموال )
٢٠٠٠		من = / البنك
٢٠٠٠		إلى = / رأس مال د
		( ما دفعه الشريك د مقابل حصته )

### استثمار أموال جديدة على أساس القيم الدفترية :

قد يتفق الشركاء على انقضاء شريك جديد إليهم دون إجراء تعديلات على قيم الأصول والخصوم ، وعلى أن يقوم الشريك الجديد بتقديم أموالا جديدة تستثمر في أعمال الشركة .

والمشاكل المحاسبية في هذه الحالة تتوقف على مقدار ما يدفعه الشريك الجديد مقابل حصته في رأس مال الشركة . ويمكن التفرقة بين حالات ثلاث :

أولا : حالة قيام الشريك الجديد بدفع مبلغاً للاستثمار يعادل تماماً حصته في رأس مال الشركة .

ولا توجد مشكلة في هذه الحالة إذ نفترض أن القيم الدفترية للأصول والخصوم تمثل قيا حقيقية . فيثبت ما قلعه الشريك الجديد يجعل حساب البنك أو الخزينة مديناً وحساب رأس مال الشريك الجديد دائناً بنفس القيمة .

ثانياً : في حالة قيام الشريك الجديد بدفع مبلغاً للاستثمار أكبر من حصته في رأس مال الشركة . ونفس الزيادة المدفوعة بوجود شهرة محل غير ظاهرة بالدفاتر ، وأن الزيادة تعادل نهيب الشريك الجديد من هذه الشهرة .

والمشاكل المحاسبية في هذه الحالة تتعلق بالأمور الآتية :

١ - تحديد شهرة المحل غير الظاهرة بالدفاتر باستخراج الزيادة المدفوعة وهي الفرق بين ما دفعه الشريك الجديد وحصة في رأس مال الشركة بعد الانضمام ( على أساس القيم الدفترية ) ثم تضرب هذه الزيادة في مقلوب نسبة حصة الشريك الجديد في رأس مال الشركة .

فإذا فرضنا أن ١ ، ب شريكان في شركة تضامن ورؤوس أموالهما ٢٠٠٠٠ جنيه ، ١٠٠٠٠ جنيه واتفقا على انضمام الشريك ج إليهما على أن يدفع مبلغاً قدره ١٤٠٠٠ جنيه نظير حصة تعادل  $\frac{1}{3}$  رأس مال الشركة بعد الانضمام فتحسب شهرة المحل كالآتي :

رأس مال الشركة بعد الانضمام ( على أساس القيم الدفترية )

$$= 30000 + 10000 + 14000 = 44000 \text{ جنيه .}$$

$$\text{حصصة الشريك} = \frac{44000}{4} = 11000 \text{ جنيه .}$$

$$\text{قيمة الزيادة المدفوعة} = 14000 - 11000 = 3000 \text{ جنيه .}$$

$$\text{قيمة شهرة المحل} = 4 \times 3000 = 12000 \text{ جنيه .}$$

٢ - معالجة شهرة المحل وإثبات ما دفعه الشريك الجديد .

( أ ) قد يرغب الشركاء في إظهار قيمة شهرة المحل بالكامل فيجعل حساب

الشهرة مدينياً وحسابات رؤوس أموال الشركاء الأصليين فقط دائنة :

وفي هذه الحالة فإن ما يدفعه الشريك الجديد يرسل بالكامل إلى حساب

رأس ماله باعتباره مقابلاً ل حصته في رأس مال الشركة :

( ب ) قد يرغب الشركاء في عدم إظهار الشهرة . وفي هذه الحالة تعتبر

الزيادة التي دفعها الشريك الجديد بمثابة مكافأة للشركاء الأصليين توزع عليهم

بنسبة الأرباح والخسائر وذلك لتعويضهم عن مشاركته لإياهم مستقبلاً شهرة

المحل غير الظاهرة بالدفاتر أما الجزء الباقي فيعادل حصصة الشريك الجديد في

رأس مال الشركة يرسل إلى حساب رأسماله .

ثالثاً : حالة قيام الشريك الجديد بدفع مبلغاً للاستثمار أقل من حصته في

رأس مال الشركة :

ويعتبر الفرق ناتجاً عن وجود تضخم في قيم الأصول ، وأن النقص يعادل

ما يمكن أن يتحملة الشريك الجديد من الخسائر الرأسمالية الناتجة عن هذا

التضخم .

والمشاكل الخاصة في هذه الحالة تتعلق بالأمور الآتية :

١ - يحدد قيمة التضخم باستخراج الفرق بين ما دفعه الشريك الجديد

وحصته في رأس مال الشركة بعد الانضمام وعلى أساس القيم الدفترية . ثم

يضرب هذا الفرق في مقلوب نسبة حصصة الشريك الجديد في رأس مال الشركة

فإذا فرضنا مثلاً أن أ، ب شريكان في شركة تضامن ورؤوس أموالهما ٢٠٠٠٠ جنيه ، ١٠٠٠٠ جنيه . وقد اتفق الشريكان على انضمام الشريك ج إليها على أن يقوم بدفع ٨٠٠٠ جنيه نظير حصة تعادل ربع رأس المال فيحسب قيمة التضخم كالتالي :

$$\text{رأس مال الشركة بعد الانضمام} = ٨٠٠٠ + ١٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ =$$

$$= ٣٨٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{حصة الشريك ج} = \frac{٣٨٠٠٠}{٤} = ٩٥٠٠ \text{ جنيه}$$

الفرق بين ما دفعه الشريك وحصته = ٩٥٠٠ - ٨٠٠٠ = ١٥٠٠ جنيه

$$\text{قيمة التضخم} = ٤ \times ١٥٠٠ = ٦٠٠٠ \text{ جنيه}$$

٢ - معالجة التضخم وإثبات ما دفعه الشريك الجديد

(أ) قد يرغب الشركاء في تكوين احتياطي رأسمالي بقيمة التضخم في الأصول فيجعل حسابات رؤوس أموال الشركاء الأصليين مدينة وحساب احتياطي تضخم الأصول دائناً .

وفي هذه الحالة فإن ما يدفعه الشريك الجديد يرسل إلى حساب رأس ماله باعتباره مقابلاً لحصته في رأس مال الشركة .

(ب) قد يرغب الشركاء في عدم تكوين احتياطي رأسمالي . وفي هذه الحالة يعتبر الفرق بين ما دفعه الشريك وحصته في رأس مال الشركة بعد الانضمام بمثابة تعويضاً للشريك الجديد عما سيتحمله من خسائر رأسمالية في المستقبل نتيجة التضخم في الأصول ويخص هذا التعويض من رؤوس أموال الشركاء الأصليين . وبذلك يجعل حساب البنك مدينة بقيمة ما دفعه الشريك الجديد وكذلك حسابات رؤوس أموال الشركاء الأصليين مدينة بقيمة التعويض فيجعل حساب رأس مال الشريك الجديد دائناً بمجموع ما دفعه مضافاً إليه التعويض .

مخالات تطبيقية :

مثال ( ١ ) : دفع مبلغاً للاستثمار أكبر من الحصة :

١ ، ب شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة رؤوس الأموال .

إليك قائمة المركز المالي في أول يناير ١٩٦٣ :

أصول		رأس مال وخصوم	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٣٥٠٠	أراضي		رأس مال الشركة
٤٥٠٠	مباني		
١٥٠٠	أثاث		
٦٥٠٠	بضاعة	١٥٠٠٠	أ
٢٥٠٠	مدينون	٥٠٠٠	ب
٣٠٠٠	أوراق قبض	٢٠٠٠٠	حسابات شخصية
٣٥٠٠	بنك		
		٧٠٠	أ
		٣٠٠	ب
		١٠٠٠	
		٢٥٠٠	دائنون
		١٥٠٠	أوراق دفع
		٢٥٠٠٠	
٢٥٠٠٠			

وقد اتفق الشركاء على انقضاء الشريك بهما وبالشروط الآتية :

١ - عدم إجراء تعديلات على قيم الأصول والخصوم الظاهرة بقائمة المركز .

٢- يقوم الشريك بـ بلقع مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه يستثمر في أعمال الشركة مقابل  $\frac{1}{4}$  رأس مال الشركة بعد الانضمام .

٣- يقسم الشريكان ١ ، ب الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ١ :  
والمطلوب فيرد اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم في الحالتين الآتيتين :  
أولاً : حالة الرغبة في إظهار شهرة المحل بالدفاتر .  
ثانياً : حالة الرغبة في عدم إظهار الشهرة في الدفاتر .

### الحل

أولاً : الرغبة في إظهار شهرة المحل .

تحتسب قيمة شهرة المحل كالآتي :

$$\text{رأس مال الشركة بعد الانضمام} = ١٥٠٠٠ + ٥٠٠٠ + ١٠٠٠٠ =$$

$$= ٣٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{حصة الشريك} = \frac{٣٠٠٠٠}{4} = ٧٥٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الزيادة المدفوعة} = ١٠٠٠٠ - ٧٥٠٠ = ٢٥٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{شهرة المحل} = ٤ \times ٢٥٠٠ = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$



دفتر اليومية

منه	له	
١٠٠٠٠		من = / شهرة المحل إلى مذكورين
	٧٥٠٠	= / رأس مال أ
	٢٥٠٠	= / رأس مال ب
		( إثبات قيمة شهرة المحل )
١٠٠٠٠		من = / البنك
	١٠٠٠٠	إلى = / رأس مال ج
		( ما قدمه الشريك ج مبداء حصته في رأس مال الشركة )

ثانياً : حالة الرغبة في عدم إظهار الشهرة :

في هذه الحالة يعتبر الفرق المدفوع بالزيادة مكافأة للشركاء الأصليين  
ترحل إلى حسابات رؤوس أموالهم بنسبة الأرباح والخسائر .

دفتر اليومية

منه	له	
١٠٠٠٠		من = / البنك إلى مذكورين
	١٨٧٥	= / رأس مال أ
	٦٢٥	= / رأس مال ب
	٧٥٠٠	= / رأس مال ج
		( قيمة ما دفعه الشريك ج مبداء حصته في رأس مال الشركة والمكافأة للشريكين أ ، ب )

مثال (٢) دفع مبلغاً للاستثمار أقل من الحصة :

١ ، ب شريكان في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ١:٢  
وقد كان المركز المالي لشركتهما في أول يناير ١٩٦٢ كالآتي :

رأس مال الشركة			أراضي	٥٠٠٠
أ	٢٠٠٠٠		مباني	٤٥٠٠
ب	١٠٠٠٠		سيارات	٣٥٠٠
		٣٠٠٠٠	بضاعة	٧٥٠٠
خصوم مختلفة		٥٠٠٠	مدينون	٣٥٠٠
			أوراق قبض	٢٠٠٠
			بنك	٩٠٠٠
		٣٥٠٠٠		٣٥٠٠٠

وقد اتفق الشريكان على انضمام الشريك ج إليهما وبالشروط الآتية :

١ - يقوم الشريك ج بدفع مبلغ ٨٠٠٠ جنيه تستثمر في أعمال الشركة  
مقابل حصة تعادل  $\frac{1}{3}$  رأس مال الشركة .

٢ - قبول قائمة المركز المالي للشريكين أ ، ب كما هي دون إجراء  
تعديلات عليها .

يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بنسبة رؤوس الأموال .

والمطلوب إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات هذا الاتفاق .

أولاً : إذا فرض أن الشركاء رغبوا في تكوين احتياطي رأسمالي .  
ثانياً : إذا فرض أن الشركاء اتفقوا على اعتبار الفرق مكافأة للشريك  
الجلديد .

الحل

أولاً : حالة الرغبة في تكوين احتياطي :

تحديد قيمة التضخم :

$$\text{رأس مال الشركة بعد الانضمام} = 20000 + 10000 + 8000 = 38000 \text{ جنيه}$$

$$\text{حصصة الشريك} = \frac{38000}{4} = 9500 \text{ جنيه}$$

$$\text{الفرق بين الحصة والمدفوع} = 8000 - 9500 = 1500 \text{ جنيه}$$

$$\text{قيمة التضخم} = 4 \times 1500 = 6000 \text{ جنيه}$$

دفتر اليومية

قته	له	
4000		من مذكورين = / رأس مال أ
2000		= / رأس مال ب
6000		إلى = / ١ - تضخم الأصول ( تكوين احتياطي تضخم أصول يخصم من رؤوس أموال أ ب )
8000		من = / البنك
8000		إلى = / رأس مال ج ( ما قدمه ج مضافاً لحصته في رأس المال )

ثانياً : جازة اعتبار التفرق مكافأة للشريك الجديد :

يعتبر التفرق بين ما دفعه الشريك الجديد وبين حصته في مدافق أصول الشركة مكافأة للشريك الجديد التي تتحملها الشركة. أما إذا كانت المدافق المستقبلية من الضخم ونخضم المكافأة من رؤوس أموال انشركاء الأصليين .  
دفتر اليومية

منه	له
	من المذكورين
٨٠٠٠	ح/ البنك
١٠٠٠	من ح/ رأس المال أ
٥٠٠	من ح/ رأس المال ب
٩٥٠٠	إلى ح/ رأس المال ح
	( حصص الشريك ح في رأس مال الشركة )

مثال عام :

إليك قائمة المركز المالي لشركة عماد وعصام اللذان يقسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢

قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ١٩٥٥

أصول رأس المال والخصوم

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
		عقار	٢٠٠٠
		أثاث	١٠٠٠
		بضاعة	٢٥٠٠
		مدينون	١٥٠٠
		أوراق قبض	١٠٠٠
		بنك	١٠٠٠
			٦٠٠٠
			٦٠٠٠
رأس مال الشركة			
عماد	٣٠٠٠		
عصام	٢٠٠٠		
	٥٠٠٠		
احتياطي عام	١٠٠٠		
دائنون	٣٠٠٠		
	١٠٠٠		

وقد اتفق الشريكان في ذلك التاريخ مع محمد ، على أن يضم إليهما كشريك متضامن بالشروط الآتية :

- ١- يعاد تقدير أصول الشركة على الوجه الآتي :  
يقلر العقار بمبلغ ٢٩٠٠ جنيه والبضاعة بمبلغ ٣٣٠٠ جنيه والآلات بمبلغ ٩٠٠ جنيه ويقلر محصص الديون المشكوك فيها بمبلغ ١٠٠ جنيه .
- ٢ - يقسم الشركاء الأرباح والخسائر بالتساوي مستقبلاً .
- ٣ - يقدم الشريك محمد مبلغاً قدره ٢٥٠٠ جنيه وذلك نظير حصة تعادل ربع رأس مال الشركة بعد الانضمام على أن يستثمر هذا المبلغ في أعمال الشركة والمطلوب .

أولاً : قيود اليومية اللازمة لإثبات تنفيذ الاتفاق :

ثانياً - تصوير حساب إعادة التقدير .

ثالثاً - تصوير حسابات رؤوس أموال الشركاء .

رابعاً - تصوير قائمة المركز المالي في أول يناير سنة ١٩٥٦ .

الحل

دفتر اليومية

رقم	ل	م
٥٥ / ١٢ / ٣١	جنيه ٢٠٠	من / إعادة التقدير إلى مذكورين = / الأثاث = / مخصص د. د. ( قيمة النقض في الأصول ) والزيادة في الخصوم
٥٥ / ١٢ / ٣١	١٠٠ ١٠٠	من مذكورين = / عقار = / بضاعة إلى / إعادة التقدير ( قيمة الزيادة في الأصول )
٥٥ / ١٢ / ٣١	١٧٠٠	من / إعادة التقدير إلى مذكورين = / رأس مال عماد = / رأس مال عصام ( ترحيل رصيد إعادة التقدير إلى حساب رأس المال )
٥٥ / ١٢ / ٣١	٩٠٠ ٦٠٠	من / الاحتياطي العام إلى مذكورين = / رأس مال عماد = / رأس مال عصام ترحيل الاحتياطي العام إلى رؤوس أموال عماد وعصام
٥٥ / ١٢ / ٣١	١٠٠٠ ٢٥٠٠	من / البنك إلى / رأس مال محمد ( إثبات حصة الشريك محمد )

دفتر الأستاذ

ح / إعادة التقدير

تاريخ	بيان	مبالغ	تاريخ	بيان	مبالغ
		جنيه			جنيه
	من ح / العقار	٩٠٠		إلى ح / الأثاث	١٠٠
	من ح / بضاعة	٧٠٠		إلى ح / الملبين	١٠٠
				رصيد	١٥٠٠
		١٧٠٠			١٧٠٠
	رصيد	١٥٠٠		إلى ح / رأس مال عماد	٩٠٠
				إلى ح / رأس مال عصام	٦٠٠
		١٥٠٠			١٥٠٠

س/ رأس المال

تاريخ	بيان	عدد	عدد	مقام	مجموع	تاريخ	بيان	عدد	عدد	مقام	عاد	مجموع
٥٥/١٢/٣١	رصيد		٢٠٠٠	٣٠٠٠	٥٠٠٠		رصيد	٢٥٠٠	٣٠٠٠	٤٥٠٠		١٠٠٠٠
٥٥/١٢/٣١	من س/ إعادة التقدير		٦٠٠	٩٠٠	١٥٠٠							
٥٥/١٢/٣١	من س/ الاحتياطي العام		٤٠٠	٦٠٠	١٠٠٠							
٥٥/١٢/٣١	من س/ البنك	٢٥٠٠		٤٥٠٠	١٠٠٠٠			٢٥٠٠	٣٠٠٠	٤٥٠٠		١٠٠٠٠



قائمة المركز المالي في أول يناير ١٩٥٦

رأس مال ومخبرم

أصول

رأس مال الشركة	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
عماد	٤٥٠٠		عقار	٢٩٠٠
عصام	٣٠٠٠		أثاث	٩٠٠
محمد	٢٥٠٠		بضاعة	٣٣٠٠
			مدينون	١٥٠٠
			مخصص م. د.	١٠٠
دائره		١٠٠٠٠		١٤٠٠
		٣٠٠٠	أوراق قبض	١٠٠٠
			بنك	٣٥٠٠
		١٣٠٠٠		١٣٠٠٠

## الفصل الثالث

### انفصال شريك

#### RETIREMENT OF A PARTNER

إذا لم تحدد مدة معينة لحياة الشركة يجوز لأى شريك أن ينسحب من الشركة بعد إعلان إرادته لبقى الشركاء . ويشترط ألا يكون انسحابه عن غش أو فى وقت غير ملائم ، أما إذا كانت مدة الشركة محددة فى العقد فلا يجوز الانسحاب قبل انقضاء الفترة المتفق عليها إلا بناء على حكم قضائى . وفى حالة انسحاب أحد الشركاء تنحل الشركة ويؤدى هذا إلى بيع موجودات الشركة وتسييد المطلوبات وتوزيع الباقي بين الشركاء ، ولكن تلافياً لما قد يلحق الشركة من أضرار عند حل الشركة نتيجة لانسحاب أحد الشركاء قد يتفقوا على الاستمرار فى العمل بالرغم من انفصال أحد الشركاء عنها ، وفى هذه الحالة تواجه الشركة مشكلتين :

أولاً : تحديد حقوق الشريك المنفصل فى تاريخ الانفصال .

ثانياً : سداد حقوق الشريك المنفصل .

تحديد حقوق الشريك المنفصل :

تشمل حقوق الشريك المنفصل ل ( ١ ) حصته فى صافى الربح أو الخسارة التى حققها الشركة من بدء المدة التجارية لغاية تاريخ الانفصال وكذلك ( ٢ ) حصته فى صافى أصول الشركة فى تاريخ الانفصال .

ويقدر نصيب الشريك المنفصل بإحدى طريقتين :

### أولاً - طريقة التقدير الفعلي :

فقد يتفق الشركاء على تقدير حقوق الشريك المنفصل على أساس فعلي .  
وفي هذه الحالة يقع الآتي :

١ - نحدد حصة الشريك المنفصل من الأرباح المحققة حتى تاريخ الانفصال بعمل مجرد فعلي ثم عمل حساب متاجرة وأرباح وخسائر . ويوزع صافي الربح أو الخسارة على كل الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل على أساس طريقة توزيع الأرباح والخسائر المتفق عليها في عقد الشركة .

ويلاحظ أنه عند تحديد صافي الربح يجب تصحيح أخطاء السنوات السابقة التي تكون قد أثرت على صافي الربح أو الخسائر مثل الأخطاء المتعلقة بالاستهلاكات أو الديون المعلوم أو الخصصات .

٢ - تقدر حقوق الشريك المنفصل في صافي أصول الشركة بإعادة تقدير كل الأصول والخصوم وتثبت نتيجة إعادة التقدير في حساب إعادة التقدير . ورصيد هذا الحساب من ربح أو خسارة يوزع على كل الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل ويرحل نصيب كل شريك إلى حساب رأس ماله أو حسابه الشخصي .

ويلاحظ أنه عند إعادة التقدير يجب مراعاة أمران : أولهما : يجب أن نأخذ في الحسبان أثر التغيرات في الأسعار على قيم الأصول . وثانيهما : يجب إعادة تقدير الأصول غير الملموسة مثل شهرة المحل وذلك لتحديد قيمتها بالكامل ونصيب الشريك المنفصل منها في حالة عدم ظهور حساب لها في الدفاتر أو تحديد الزيادة في قيمتها في حالة ظهورها بالدفاتر بأقل من قيمتها .

٣ - أرباح أو خسائر السنوات السابقة إن وجدت وما في حكمها من إحتياطيات توزع على الشركاء ويرحل نصيب كل شريك إلى حسابه الشخصي أو حساب رأس ماله .

### ثانياً - طريقة التقدير الجزائي :

قد يتدابى تحديد نصيب الشريك المنفصل عن فريق الجرد الفعلي  
(١٢٩ - محاسبة شركات الأشخاص)

وإعادة تقدير الأصول نفقات باهظة وجهد كبير . ولذلك فقد يتفق الشركاء على أن يقدر نصيب الشريك المنفصل تقديراً جزائياً على النحو التالي .

١ - يقدر نصيب الشريك المنفصل من أرباح أو خسائر الفترة من أول السنة المالية لغاية تاريخ الانفصال على أساس نسبة معينة من حصته في رأس المال ، أو على أساس نصيبه في نتيجة العام السابق أو على أساس متوسط الأرباح لعدد معين من السنوات السابقة . أو قد يتفق على تحديد نصيبه على أساس الحسابات الختامية في نهاية السنة المالية السابقة على السنة التي حصل فيها الانفصال .

٢ - يقدر نصيب الشريك المنفصل في صافي أصول الشركة طبقاً لآخر جرد على قبل الانفصال أى طبقاً للتقديرات الواردة في آخر قائمة للمركز المالي ، أو يقدر على الأساس السابق مضافاً إليه فائدة على رأس المال بنسبة معينة .

٣ - أرباح أو خسائر السنوات السابقة وما في حكمها من احتياطات توزع على الشركاء كما في حالة التقدير الفعلي .

#### سداد حقوق الشريك المنفصل :

بعد تقدير حقوق الشريك المنفصل سواء عن طريق التقدير الفعلي أو التقدير الجزائي يخصص كل المبالغ المستحقة له أو عليه وتركز جميعها في حساب رأس ماله أو حسابه الشخصي أو أى حساب شخصي جديد يفتح باسم الشريك المنفصل يشمل نصيبه في الأرباح المحققة حتى تاريخ الانفصال ، ونصيبه في صافي أصول الشركة وأخيراً نصيبه في الأرباح والخسائر عن سنوات سابقة وما في حكمها من احتياطات .

ويتم سداد حقوق الشريك المنفصل بأحدى طريقتين :

أولاً : السداد من الموارد الشخصية للشركاء .

ثانياً : السداد من موارد الشركة .

وفيما يلي سوف نتعرض للمشاكل المحاسبية الناتجة عن سداد حقوق الشريك المنفصل في كل حالة :

## السداد من الموارد الشخصية للشركاء

قد يتم سداد حقوق الشريك المنفصل عن طريق قيام شريك أو أكثر من الشركاء الباقين بشراء حصة الشريك المنفصل وذلك من أموالهم الشخصية : وهذه الطريقة تؤدي إلى إنتقال حقوق الشريك المنفصل إلى الشركاء التامين بالسداد فيجعل حساب الشريك المنفصل - سواء حساب رأس ماله أو حسابه الشخصي أو الحساب الجديد حسب ما اتبع في تجميع حقوقه - مدينياً مع جعل حساب رأس مال الشريك أو الشركاء التامين بالسداد دائئياً :

أما ما يدفعه الشركاء إلى الشريك المنفصل مقابل شراء حقوقه فلا يثبت في الدفاتر بل يكتب بكتابة مذكرة تفيد ذلك حيث أن الدفع يتم عادة مباشرة للشريك المنفصل ومن الموارد الشخصية للشركاء :

والمشاكل المحاسبية الناتجة عن السداد من الموارد الشخصية تتوقف على طريقة تحديد حقوق الشريك المنفصل ، ويمكن التفرقة بين حالتين :

أولاً : السداد من الموارد الشخصية في حالة التقدير الفعلي .

ثانياً : السداد من الموارد الشخصية في حالة التقدير الجزائي .

السداد من الموارد الشخصية في حالة التقدير الفعلي :

إذا اتفق الشركاء على تحديد حقوق الشريك المنفصل على أساس التقدير الفعلي فمن الطبيعي أن ما يدفعه الشركاء - من مواردهم الشخصية - للشريك المنفصل يعادل تماماً حقوق الشريك المنفصل المحددة على أساس فعلي . وتتلخص مشاكل السداد في هذه الحالة في الآتي :

١ - إثبات انتقال حقوق الشريك المنفصل إلى الشركاء التامين بالسداد وذلك بجعل حساب الشريك المنفصل ( سواء حسابه الشخصي أو حساب رأس ماله ) مدينياً ومسافات رؤوس أموال الشركاء التامين بالسداد دائئة بقيمة هذه الحقوق .

٢ - كتابة مذكرة تنفيذ قيام الشركاء بدفع مقابل الحقوق المشتراة للشريك المنفصل .  
مثال :

١ ، ب ، ح شركاء متضامنون يقسمون الأرباح والخسائر بالتساوي .  
وبمناسبة انفصال الشريك ح قام الشركاء بعمل جرد فعلي وحسابات ختامية .  
وقد كان مركزهم المالي في تاريخ الانفصال وبعد إعداد الحسابات الختامية وتوزيع الأرباح كالآتي :

رأس مال				
أ	٣٠٠٠	أراضي	٢٠٠٠	
ب	٢٥٠٠	مباني	٢٥٠٠	
ح	١٥٠٠	سيارات	١٥٠٠	
		بضاعة	١٥٠٠	
حسابات شخصية		مدينون	١٣٠٠	
أ	١٦٠٠	بنك	٣٥٠٠	
ب	١٧٠٠			
ح	٥٠٠			
		٣٨٠٠		
دائنون		١٥٠٠		
		١٢٣٠٠		١٢٣٠٠

فاذا علمت أن الشركاء اتفقوا على الآتي :

أولاً : إعادة تقدير أصول وخصوم الشركة لتحديد النصيب العادل للشريك المنفصل وقد اتضح أن قيم الأصول كالآتي :  
٣٥٠٠ جنيه أراضي ، ٢٣٠٠ جنيه مباني ، ١٢٠٠ جنيه سيارات ،  
٣٥٠٠ جنيه بضاعة .

ثانياً : قيام الشريكان أ ، ب بدفع مبلغ ٣٠٠٠ جنيه من مواردهم الشخصية لشراء حقوق الشريك المنفصل .

والمطلوب : قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم وكذلك تصوير قائمة المركز المالي بعد الانفصال مباشرة .

دفتر اليومية

منه	له	
٥٠٠		من > / إعادة التقدير إلى مذكورين
	٢٠٠	إلى > / المباني
	٣٠٠	إلى > / سيارات
		( إثبات النقص في قيم الأصول )
١٥٠٠		من مذكورين
٢٠٠٠		من > / أراضي
		من > / بضاعة
	٣٥٠٠	إلى > / إعادة التقدير
		( إثبات الزيادة في الأصول )
٣٠٠٠		من > / إعادة التقدير إلى مذكورين
	١٠٠٠	> / رأس مال أ
	١٠٠٠	> / رأس مال ب
	١٠٠٠	> / رأس مال ج
		( حسابات رؤوس الأموال )
٥٠٠		من > / شخصي الشريك ج
		إلى > / رأس مال الشريك ج
		( تحويل حساب شخصي الشريك
		المنفصل إلى حساب رأس ماله )
١٥٠٠		من > / رأس مال إلى مذكورين
١٥٠٠		> / رأس مال أ
		> / رأس مال ب
		( انتقال حقوق الشريك ج إلى الشريكين
		أ ، ب )
		مذكورة
		قام الشريكان أ ، ب بدفع مبلغ ٣٠٠٠
		بجنيه للشريك المنفصل من مواردهم
		الشخصية .

قائمة المركز المالي بعد الانفصال مباشرة

أصول		رأس المال والمصنوع	
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
٣٥٠٠	أراضي	٥٥٠٠	رأس مال
٢٣٠٠	مباني	٥٠٠٠	أ
١٢٠٠	سيارات		ب
٣٥٠٠	بضاعة	١٠٥٠٠	حسابات شخصية
١٣٠٠	مدينون	١٦٠٠	أ
٣٥٠٠	بنك	١٧٠٠	ب
		٣٣٠٠	دائنون
		١٥٠٠	
١٥٣٠٠		١٠٣٠٠	

السداد من الموارد الشخصية في حالة التقدير الجزائي :

قد يتفق الشركاء على تحديد حقوق الشريك المنفصل على أساس جزائي وعلى أن يقوم شريك أو أكثر بسداد حقوق الشريك المنفصل من مواردهم الشخصية .

والمشاكل المحاسبية في هذه الحالة تتركز على مقدار ما يدفعه الشركاء للشريك المنفصل مقابل حقوقه المحددة جزائياً . ويمكن التفرقة بين حالات ثلاث :

أولاً : حالة قيام الشركاء بدفع مبلغاً للشريك المنفصل يعادل تماماً حقوقه . ولا توجد في هذه الحالة مشكلة إلا إثبات انتقال حقوق الشريك المنفصل إلى رؤوس أموال الشركاء القاعين بالسداد مع كتابة مذكرة تفيد قيام الشركاء بتسديد مقابل الحقوق المشتراة .

ثانياً : حالة قيام الشركاء بدفع مبلغاً للشريك المنفصل أكبر من حقوقه المخلدة جزائياً .



وقد نجرت العادة على اعتبار الزيادة مقابلاً لتصيب الشريك المنفصل من شهرة المحل غير الظاهرة بالتفانر .

والمشاكل الخاصة في هذه الحالة تتعلق بالأمور الآتية :

١ - تحديد قيمة شهرة المحل غير الظاهرة بالتفانر ، وذلك باستخراج الزيادة المدفوعة ، وهي الفرق بين ما دفعه الشركاء وبين مجموع حقوق الشريك المنفصل . ثم تضرب هذه الزيادة في مقلوب نسبة الشريك المنفصل في الأرباح .

٢ - معالجة شهرة المحل يتوقف على رغبة الشركاء في إظهار قيمة الشهرة بالكامل أو بمقدار نصيب الشريك المنفصل منها أو عدم إظهارها إطلاقاً .  
(١) فإذا رغب الشركاء في إظهار قيمة الشهرة بالكامل يجعل حساب الشهرة مدينياً وحسابات رؤوس أموال الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل دائناً كل بنصيبه منها .

(ب) إذا رغب الشركاء في إظهار الشهرة بمقدار نصيب الشريك المنفصل منها على أساس أن هذا النصيب قد دفع فيه فمن يجعل حساب الشهرة مدينياً بنصيب الشريك المنفصل فقط . . . يجعل حساب رأس مال الشريك المنفصل دائناً .

(ج) قد رغب الشركاء في عدم إظهار الشهرة إطلاقاً تمهيداً مع سياسة الحيلة في المحاسبة . وفي هذه الحالة لا يقيد أى شئ بخصوص الشهرة وتعتبر الزيادة المدفوعة مكافأة للشريك المنفصل لتعويضه عن نصيبه في الشهرة غير الظاهرة .

٣ - إثبات انتقال حقوق الشريك المنفصل للشركاء القاعين بالسداد يجعل حساب الشريك المنفصل (رأس ماله أو حسابه الشخصي أو أى حساب آخر) مدينياً وحسابات رؤوس أموال الشركاء دائنة بقيمة هذه الحقوق ، ويلاحظ أنه في حالة اتفاق الشركاء على إظهار الشهرة بالكامل أو بنصيب الشريك المنفصل منها فإن حقوق الشريك المنفصل تتضمن نصيب هذا الشريك من الشهرة .

٤- إثبات قيام الشركاء بسداد حقوق الشريك المنفصل من مواردهم الشخصية ، وذلك بكتابة مذكرة تفيد ذلك .

ثالثاً : حالة قيام الشركاء بدفع مبلغاً للشريك المنفصل أقل من حقوقه المحددة جزائياً .

ويعتبر الفرق ( بالنقص ) في هذه الحالة دليلاً على وجود تضخم في الأصول ، وأن هذا الفرق يعادل مقدار ما يجب أن يتحمله الشريك المنفصل من هذا التضخم .

والمشاكل المحاسبية في هذه الحالة تتعلق بالأمور الآتية :

١- تحديد قيمة التضخم ، وذلك باستخراج الفرق بين حقوق الشريك المنفصل وما دفعه الشركاء القائمين بالسداد ، ثم يقرب هذا الفرق في مقلب نسبة الشريك المنفصل في الأرباح .

٢- معالجة التضخم يتوقف على رغبة الشركاء في تكوين احتياطي رأسمالي بقيمة التضخم من علمه .

(أ) فإذا اتفق الشركاء على تكوين احتياطي رأسمالي فيجعل حساب هذا الاحتياطي دائماً مع جعل حسابات رؤوس أموال الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل مدينياً كل بنصيبه من هذا التضخم .

(ب) قد يتفق الشركاء على عدم تكوين احتياطي . وفي هذه الحالة لا يجرى أى قيد ويعتبر الفرق بين ما دفعه الشركاء القائمين بالسداد وحقوق الشريك المنفصل بمثابة تعويضاً للشركاء الباقين نظير تحملهم مستقبلاً كل الخسائر الرأسمالية الناتجة عن التضخم .

٣- إثبات انتقال حقوق الشريك المنفصل للشركاء القائمين بالسداد بجعل حسابات الشريك المنفصل مدينياً وحسابات رؤوس أموال الشركاء دائنة مع ملاحظة أنه في حالة تكوين احتياطي رأسمالي فإن حقوق الشريك المنفصل نقل بقيمة نصيبه من التضخم .

٤ - إثبات قيام الشركاء بتسديد حقوق الشريك المنفصل بكتابة مذكورة تفيد ذلك .

### حالات تطبيقية :

مثال ( ١ ) : دفع مبلغاً أكبر من حقوق الشريك المنفصل :

١ ، ب ، ج شركاء في شركة تضامن يقسمون الأرباح والخسائر بالتساوي وقد اتفقوا على انفصال الشريك ج على أن يتقدر حقوقه جزئياً كالاتي :

١ - يتقدر حصته في رأس المال بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه على أساس آخر قائمة للمركز المالي .

٢ - يتقدر نصيبه في أرباح الفترة على أساس ٢٠٪ من رأس ماله .

٣ - للشريك ج رصيد حساب شخصي دائن قدره ٤٠٠ جنيه في تاريخ الانفصال .

فاذا علمت أنه اتفق على قيام الشريكان ا ، ب بدفع مبلغ ١١٥٠٠ جنيه للشريك ج من أموالها الشخصية ممدداً لحقوقه .

المطلوب قيود اليومية لإثبات ما تقدم إذا فرض :

أولاً : أن الشركاء رغبوا في إظهار شهرة المحل بالكامل .

ثانياً : أن الشركاء رغبوا في إظهار شهرة المحل بنصيب الشريك المنفصل فقط .

ثالثاً : أن الشركاء اتفقوا على عدم إظهار شهرة المحل إطلاقاً .

المحل

### تمهيد للحل :

حقوق الشريك المنفصل = رأس ماله + نصيبه في الأرباح + حساباته الشخصية الدائن

$$= ٨٠٠٠ + ١٦٠٠ + ٤٠٠ = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

الزيادة المدفوعة

$$= ١١٥٠٠ - ١٠٠٠٠ = ١٥٠٠ \text{ جنيه}$$

شهرة المحل

$$= ٣ \times ١٥٠٠ = ٤٥٠٠$$

أولاً : حالة الرغبة في إظهار شهرة المحل .

دفتر اليومية

لـ	مـ
من مـ / التوزيع إلى مـ / رأس مال الشريك مـ ( نصيب الشريك مـ من الأرباح )	١٦٠٠
من مـ / شخصي الشريك مـ إلى مـ / رأس مال الشريك مـ ترحيل الحساب الشخصي إلى حساب رأس ماله	٤٠٠
من مـ / شهرة المخل إلى مذكورين مـ / رأس مال أ مـ / رأس مال ب مـ / رأس مال مـ ( إثبات قيمة الشهرة بالكامل )	٤٥٠٠
من مـ / رأس مال مـ إلى مذكورين مـ / رأس مال أ مـ / رأس مال ب ( انتقال حقوق الشريك مـ للشركاء أ ، ب )	١١٥٠٠
مذكورة قام الشركاء أ ، ب بدفع مبلغ ١١٥٠٠ جنيه من مواردهم الشخصية سداداً لحقوق الشريك مـ	٥٧٥٠ ٥٧٥٠

ثانياً : حالة الرغبة في إظهار الشهرة بنصيب الشريك المنفصل

دفتر اليومية

منه	له	
١٦٠٠		من / التوزيع
	١٦٠٠	إلى / رأس مال الشريك > نصيب الشريك > من الأرباح
٤٠٠		من / شخصي الشريك >
	٤٠٠	إلى / رأس مال > ( ترميل الحساب الشخصي للشريك > إلى حساب رأس ماله )
١٥٠٠		من / شهرة المحل
	١٥٠٠	إلى / رأس مال > إثبات الشهرة بنصيب الشريك >
١١٥٠٠		من / رأس مال > إلى المذكورين
٥٧٥٠		> / رأس مال أ
٥٧٥٠		> / رأس مال ب
		انتقال حقوق الشريك > للشركاء أ ، ب
		« مذكرة »
		قام الشريكان أ ، ب بدفع مبلغ ١١٥٠٠ جنيه للشريك > مئاداً لحقوقه

ثالثاً : حالة الرغبة في عدم إظهار الشهرة إطلاقاً .

دفتر اليومية

منه	له	
١٦٠٠		من / التوزيع إلى / رأس مال الشريك = ( نصيب الشريك = من الأرباح )
٤٠٠		من / شخصي الشريك = إلى / رأس مال الأرباح ترحيل الحساب الشخصي للشريك = إلى حساب رأس ماله
١٠٠٠٠		من / رأس مال = إلى المذكورين = / رأس مال أ = / رأس مال ب انتقال حقوق الشريك إلى الشركاء أ ب
		« ملكرة » قام الشريكان أ، ب بدفع مبلغ ١١٥٠٠ جنيه للشريك = مداداً لحقوقه وتعويضاً عن نصيبه في شهرة الجمل غير الظاهرة بالدفتر .

مثال (٢) : دفع مبلغاً من الموارد للشخصية أقل من حقوق الشريك  
المفصل .

إذا فرضنا في المثال السابق أن الشريكين أ ، ب قاما بدفع مبلغ ٨٠٠٠  
جنيه من أموالهما الشخصية سداداً لحقوق الشريك ج فما هي قيود اليومية  
اللازمة لإثبات ما تقدم :

أولاً : إذا فرض وافق الشركاء على تكوين احتياطي رأسمالي .

ثانياً : إذا فرض وافق الشركاء على عدم تكوين احتياطي رأسمالي .

### الحل

أولاً : حالة الرغبة في تكوين احتياطي رأسمالي .

$$\text{حقوق الشريك المفصل} = ٨٠٠٠ + ١٦٠٠ + ٤٠٠ = ١٠٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{نصيب الشريك المفصل من التضخم} = ١٠٠٠٠ - ٨٠٠٠ = ٢٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{قيمة التضخم في الأصول} = ٣ \times ٢٠٠٠ = ٦٠٠٠ \text{ ج}$$

دفتر اليومية

منه	له	
١٦٠٠		من ج / التوزيع إلى ج / رأس مال ج
	١٦٠٠	نصيب الشريك ج من الأرباح
٤٠٠		من ج / شخصي الشريك ج إلى ج / رأس مال الشريك ج
	٤٠٠	ترحيل الحساب الشخصي إلى حساب رأس ماله

دفتر اليومية (تابع)

منه	له	
٢٠٠٠		من مذكورين ح / رأس مال أ
٢٠٠٠		ح / رأس مال ب
٢٠٠٠		ح / رأس مال ج
٦٠٠٠		إلى ح / أ : نقصم الأصول تكوين احتياطي نقصم أصول
٨٠٠		من ح / رأس مال ج إلى مذكورين ح / رأس مال أ
٤٠٠٠		ح / رأس مال ب
٤٠٠٠		انتقال حقوق الشريك حطش كاملاً ب
		مذكرة قام الشريكان أ، ب بدفع مبلغ ٨٠٠٠ جنيه الشريك ح من مواردهم الشخصية سداداً لحقوقه .

ثانياً : في حالة الرغبة في عدم تكوين احتياطي .

دفتر اليومية

منه	له	
١٦٠٠		من ح / التوزيع
١٦٠٠		إلى ح / رأس مال الشريك ح نصيب الشريك ح من الأرباح



دفتر اليرمية (تابع)

منه	له	
٤٠٠		من > / شخصي الشريك > إلى > / رأس مال الشريك > (ترحيل الحساب الشخصي للشريك > إلى حساب رأس المال)
١٠٠٠٠	٤٠٠ ٥٠٠٠ ٥٠٠٠	من > / رأس مال إلى مذكورين > / رأس مال أ > / رأس مال ب إنتقال حقوق الشريك للشركاء، ب
		مذكرة قام الشريكان، ب يدفع مبلغ ٨٠٠٠ بـ للشريك > سداداً لحقوق واعتبار الفرق تعويضاً لهم .

السداد من موارد الشركة

قد يتفق الشركاء على سداد حقوق الشريك المنفصل من موارد الشركة .  
وهذه الطريقة تؤدي إلى تخفيض موارد الشركة بمقدار هذه الحقوق . فعند  
السداد يجعل حساب الشريك المنفصل - سواء حساب رأس ماله أو حسابه  
الشخصي أو الحساب الجديد حسب ما اتبع في تجميع حقوقه - ملتبساً مع  
جعل حساب البنك أو التقديري بالحرية دائماً .

والمشاكل المحاسبية الناتجة عن السداد من موارد الشركة تتوقف على  
طريقة تحديد حقوق الشريك المنفصل . ويمكن التفرقة بين حالتين :  
أولاً : السداد من موارد الشركة في حالة التقدير الفعلي :  
ثانياً : السداد من موارد الشركة في حالة التقدير الجزافي .

### السداد من موارد الشركة في حالة التقدير الفعلي

إذا اتفق الشركاء على تحديد حقوق الشريك المنفصل على أساس التقدير الفعلي ، فن الطبعي أن يتعادل المبلغ المدفوع للشريك المنفصل مع مجموع لا أكثر أو أقل .

وفي هذه الحالة يجعل حساب الشريك المنفصل ( رأس ماله أو حسابه الشخصي ) مدينياً وحساب البنك دائئاً بقيمة ما دفع فعلاً .

مثال

١ ، ب . - شركاء في شركة تضامن يقسمون الأرباح والخسائر بالتساوي . وقد اتفق الشركاء على انفصال الشريك - ج . وقد كان مركزهم المالي في تاريخ الانفصال كالآتي :

	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
أصول ثابتة				١٢٠٠٠
أصول متداولة				
بضاعة	٤٠٠٠			
مدينينون	١٥٠٠			
بنك	٢٥٠٠			
		١٥٠٠٠		٨٠٠٠
حسابات شخصية				
أ	٥٠٠			
ب	٤٠٠			
ج	١٦٠٠			
		٢٥٠٠		
دائنينون		٢٥٠٠		
		٢٠٠٠٠		٢٠٠٠٠

وقد اتفق الشركاء على إعادة تقدير أصول وخصوم الشركة واقترح الآتي :

أولاً : قدرت شهرة محل الشركة بمبلغ ١٥٠٠ جنيه .

ثانياً : قدرت الأصول الثابتة بمبلغ ٩٥٠٠ جنيه ، والبضاعة بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه .

فاذا علمت أن حقوق الشريك المنفصل دفعت بشيك على بنك الشركة ، والمطلوب قيود اليومية لإثبات ما تقدم .

### الحل

تمهيد :

أرباح إعادة التقدير = ١٥٠٠ قيمة شهرة المحل .

خسائر إعادة التقدير = ٢٥٠٠ ( أصول ثابتة ) + ٨٠٠ ( بضاعة )  
= ٣٣٠٠ جنيه

رصيد إعادة التقدير ( خسائر ) = ٣٣٠٠ - ١٥٠٠ = ١٨٠٠ جنيه .

ذممب الشريك المنفصل من خسائر إعادة التقدير =  $\frac{١٨٠٠}{٣} = ٦٠٠$  جنيه .

حقوق الشريك المنفصل = ٥٠٠٠ رأس مال + ١٦٠٠ رصيد حساب

شخصي - ٦٠٠ خسائر إعادة التقدير = ٦٠٠٠ جنيه

دفتر اليومية

منه	له	
١٥٠٠	١٥٠٠	من م/ شهرة المحل إلى م/ إعادة التقدير ( أرباح إعادة التقدير )
٣٣٠٠	٢٥٠٠ ٨٠٠	من م/ إعادة التقدير إلى مذكورين م/ أصول ثابتة م/ بضاعة ( خسائر إعادة التقدير )
٦٠٠ ٦٠٠ ٦٠٠	١٨٠٠	عن مذكورين م/ رأس المال أ م/ رأس المال ب م/ رأس المال ج إلى م/ إعادة للتقدير ( ترحيل خسائر إعادة التقدير )
١٦٠٠	١٦٠٠	من م/ شخصي إلى م/ رأس مال م ( ترحيل الحساب الشخصي إلى م/ رأس المال )
٦٠٠٠	٦٠٠٠	من م/ رأس مال م إلى م/ البنك ( سداد المستحق الشريك م من موارد للشركة )

تدفع مبالغاً من موارد الشركة يعامل معقوق الشريك  
وحتى أن مسد هذه مدفوعة من الشركة ، وأن المصلحة تعود  
منها من غير ما يدفع من موارد الشركة ، إنما لهذا المعقوق بين  
مبالغة ثلاث :

أولاً : حالة دفع مبلغاً من موارد الشركة يعامل معقوق الشريك  
المفصل . والمشكلة في هذه الحالة لا تخرج عن إثبات ما إذا حقوق الشريك  
المفصل يجعل حساب رأس مالك ( أو حساب الشخصية ) مدينياً وحساب  
البنك دائباً .

ثانياً : حالة دفع مبلغاً من موارد الشركة يزيد عن حقوق الشريك  
المفصل وتعتبر الزيادة مدفوعة مقابل نصيب الشريك المفصل من شجرة  
الحل . وكما سبق الإشارة إليه فقد يتفق الشركاء على إظهار الشجرة بالكامل  
ويزاد رؤوس أموال الشركاء جميعاً بما فيهم الشريك المفصل بنصيب كل من  
الشجرة أو قد يتفقوا على إظهار الشجرة بنصيب الشريك المفصل فقط . ويزاد  
رأس مال الشريك المفصل بهذا النصيب . وأخيراً قد يرغب الشركاء في  
عدم إظهار الشجرة إطلاقاً تمثيلاً مع مبالغة الحطة . وفي هذه الحالة الأخيرة  
لا بد أن يعرض الشركاء الباقين الشريك المفصل عن نصيبه في الشجرة .  
وعلى ذلك تعتبر الزيادة المدفوعة مقابل التعويض ويخفض بها رؤوس أموال  
الشركاء الباقين .

وبعد الاتفاق على معالجة الشجرة يسد حقوق الشريك المفصل من موارد  
الشركة فيجوز حساب الشريك المفصل مدينياً وحساب البنك دائباً .

ثالثاً : حالة دفع مبلغاً من موارد الشركة يقل عن حقوق الشريك  
المفصل . وهذا الفرق يدل على وجود تضخم في قيم الأصول لا بد أن يتحمل  
الشريك المفصل نصيبه منه . وكما سبق أن ذكرنا فالقيود المحاسبية تتوقف  
على طريقة معالجة هذا التضخم .

فقد يتفق الشركاء على تكوين احتياطي رأسمالي بنصف من رؤوس أموال الشركاء بما فيهم الشريك المنفصل ، وقد يرغب الشركاء الباقون في عدم تكوين احتياطي رأسمالي . وفي هذه الحالة لا بد أن يقبل الشريك المنفصل مبلغاً أقل من حقوقه ويعتبر الفرق تعويضاً للشركاء الباقين يزداد به رؤوس أموالهم نظراً لعدم حصولهم مستقبلاً كل الخسائر الناتجة عن التضخم في قيم الأصول .

### حالات تطبيقية :

مثال ( ١ ) :

دفع مبلغاً من موارد الشركة أكبر من حقوق الشريك المنفصل :

١ ، ب ، ج شركاء في شركة تضامن يقسمون الأرباح والخسائر بالتساوي وكانت رؤوس أموالهم في تاريخ أنقضاء الشريك ج ٣٠٠٠ جنيه للأول ، ٣٠٠٠ جنيه للثاني ، ٢٥٠٠ جنيه للثالث .

وكانت أرصدة مساهبتهم الشخصية ( بما فيها الأرباح حتى تاريخ الانفصال ) ٢٠٠ ج ( رصيد دائن ) ، ٣٠٠ ج ( رصيد دائن ) ، ٥٠٠ ج ( رصيد مدین ) على التوالي :

فإذا علمت أن الشركاء اتفقوا على أن يدفع للشريك ج مبلغ ٢٠٠٠ جنيه من موارد الشركة سداداً لحقوقه .

فالمطلوب : قيود اليومية لإثبات ما تقدم في الحالات الآتية :

أولاً : الاتفاق على إظهار الشهرة بالكامل .

ثانياً : الاتفاق على إظهار الشهرة بتصيب الشريك المنفصل .

ثالثاً : الاتفاق على عدم إظهار الشهرة إطلاقاً .

## الحل

تمهيد الحل :

حقوق الشريك المفصل  $3500 - 500 = 3000$  جنيه

الزيادة المدفوعة  $3500 - 3000 = 500$  جنيه

شهرة المحل  $3 \times 500 = 1500$  جنيه

أولا : إظهار الشهرة بالكامل

### دفتر اليومية

منه	له	
500		من م/ رأس مال الشريك ح
	500	إلى م/ شخصي الشريك ح
		ترحيل وصيد الحساب الشخصي إلى حساب رأس المال
1500		من م/ شهرة المحل إلى مذكورين
	500	م/ رأس مال أ
	500	م/ رأس مال ب
	500	م/ رأس مال ح
		( إثبات الشهرة بالكامل )
3500		من م/ رأس مال ح
	3500	إلى م/ البنك
		مدا حقوق الشريك ح من موارد الشركة

ثانياً : إظهار الشهرة بتصيب الشريك المفصل :

منه	له	
٥٠٠	٥٠٠	من ح/ رأس مال الشريك ح إلى ح/ شخصي الشريك ح ترجل رصيد الحساب الشخصي إلى حساب رأس المال
٥٠٠	٥٠٠	من ح/ شهرة المحل إلى ح/ رأس مال ح إظهار الشهرة بتصيب الشريك المفصل
٣٥٠٠	٣٥٠٠	من ح/ رأس مال ح إلى ح/ البنك سداد حقوق الشريك ح من موارء الشركة

ثالثاً : عدم إظهار الشهرة بإطلاء

دفتر اليومية

منه	له	
٥٠٠	٥٠٠	من ح/ رأس مال ح إلى ح/ شخصي ح ترجل رصيد الحساب الشخصي إلى رأس المظلة
٢٥٠		من مذكرات
٢٥٠		ح/ رأس مال ح ح/ رأس مال ح
٥٠٠	٥٠٠	إلى ح/ رأس مال ح تعويض الشريك ح من نصيبه في الشهرة
٣٥٠٠	٣٥٠٠	من ح/ رأس مال ح إلى ح/ البنك سداد حقوق الشريك ح من موارء الشركة



مثال (٢) : دفع مبلغاً من موارد الشركة أقل من حقوق الشريك المنفصل.

إذا فرضنا في المثال السابق أن الشركاء اتفقوا على إفصال الشريك - على أن يدفع له مبلغاً قدره ٢٧٠٠ جنيه من موارد الشركة .

والمطلوب قيود اليومية لإثبات ما تقدم في مثالين :

أولاً : حالة تكوين احتياطي رأسمالي .

ثانياً : حالة عدم تكوين احتياطي رأسمالي .

### الحل

تمهيد للحل :

حقوق الشريك المنفصل = ٣٥٠٠ - ٥٠٠ = ٣٠٠٠ جنيه

الفرق بين ما دفع وحقوق الشريك المنفصل = ٣٠٠٠ - ٢٧٠٠ = ٣٠٠ جنيه

قيمة التضخم في الأصول = ٣ × ٣٠٠ = ٩٠٠ جنيه

أولاً : حالة الرغبة في تكوين احتياطي رأسمالي :

### دفتر اليومية

منه	له	
٥٠٠		من / رأس مال حـ
	٥٠٠	إلى / شخصي حـ
		ترحيل الحساب الشخصي إلى حساب رأس المال
٣٠٠		من مذكورين
		حـ / رأس مال أ
٣٠٠		حـ / رأس مال ب
٣٠٠		حـ / رأس مال حـ
٩٠٠		إلى حـ / ١ - تضخم الأصول
		تكوين احتياطي رأسمالي خصم من رؤوس الأموال

دفتر اليومية (تابع)

منه	له	
٢٧٠٠		من ح/ رأس مال ح
	٢٧٠٠	إلى ح/ البنك (سداد حقوق الشريك المنفصل من موارد الشركة)

ثانية : حالة عدم تكوين احتياطي واعتبار الفرق تعويضاً للشركاء  
الباقين .

دفتر اليومية

منه	له	
٥٠٠		من ح/ رأس مال ح
	٥٠٠	إلى ح/ شخصي ح ترحيل الحساب الشخصي إلى حساب رأس مال
٣٠٠		من ح/ رأس مال ح
	١٥٠	إلى المذكورين
	١٥٠	ح/ رأس مال أ ح/ رأس مال ب تعويض الشركاء أ، ب، نظراً لمحملهم الحساب الرأسمالية
٢٧٠٠		من ح/ رأس مال ح
	٢٧٠٠	إلى ح/ البنك سداد حقوق الشريك المنفصل من الموارد الشخصية

مساء، عام ١٩٥٥ : قائمة التقييمات المالية :

عصام وعماد وعزاي شركاء متساوون بتقديم الأرباح والخسائر  
بالساوي وقد انتقوا في أول يناير ١٩٥٦ إلى المساهب عداًم، من الشركة  
على أن تستمر الشركة في أعمالها .

وفيما يلي قائمة المركز المالي قبل توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية  
في ٣١ ديسمبر ١٩٥٥ .

قائمة المركز المالي في ٣١ / ١٢ / ١٩٥٥

أصول		رأس المال والمصنوع	
جنيه		جنيه	رأس مال الشركة
٢٠٠٠	عقارات		
٢٠٠٠	بضاعة	١٥٠٠	عصام
١٠٠٠	مدينون	٢٥٠٠	عماد
٢٠٠	م. د. م.	٢٠٠٠	عهدي
٨٠٠		٦٠٠٠	
٨٠٠	أوراق قبض	١٥٠٠	احتياطي عام
٣٦٧٥	بنك		
٢٢٥	ج / الأرباح والخسائر		الحسابات الشخصية
		٢٧٥	شخصي عصام
		٣٠٠	شخصي عماد
		٢٥٠	شخصي عهدي
		٨٢٥	
		١١٧٥	دائرون
		٩٥٠٠	
٩٥٠٠			

وقد اتفق الشركاء على ما يأتي :

١٠ - إعادة تقدير الأصول كالاتي : يقدر العقار بزيادة ٥٠٠ جنيه أما البضاعة فتقدر بمبلغ ٢٤٠٠ جنيه . وقد اتضح أن هناك ديوناً مشكوكاً في تحصيلها قيمتها ٤٠٠ جنيه - وقد قدر خصم خصم أوراق القبض بمبلغ ١٠ جنيه .

٢ - أن تدفع حقوق الشريك عصام بشيك على بنك الشركة .  
والمطلوب :

أولاً : إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات هذا الاتفاق .

ثانياً : تصوير حساب إعادة التقدير والحساب الشخصي للشريك عصام الذي يجمع كل حقوقه .

ثالثاً : تصوير قائمة المركز المالي في أول يناير ١٩٥٦ ( بعد الانفصال مباشرة ) .

### الحل

منه	له	
٣٠٠	من = / إعادة التقدير إلى المذكورين = / م . د . مشكوك فيها = / م . خصم أوراق قبض خسائر إعادة تقدير الأصول	٢٠٠ ١٠٠
٥٠٠	من المذكورين = / عقار	
٤٠٠	= / بضاعة إلى = / إعادة تقدير أرباح إعادة تقدير الأصول	٩٠٠

(تابع) دفتر اليومية

منه	له	
٦٠٠		من ٢٠ / إعادة التقدير إلى المذكورين
	٢٠٠	٢٠ / شخصي عصام
	٢٠٠	٢٠ / شخصي عماد
	٢٠٠	٢٠ / شخصي عهدي
		ترحيل رصيد ٢٠ / إعادة التقدير إلى الحسابات الشخصية
١٥٠٠		من ٢٠ / الاخطائي العام إلى المذكورين
	٥٠٠	٢٠ / شخصي عصام
	٥٠٠	٢٠ / شخصي عماد
	٥٠٠	٢٠ / شخصي عهدي
		ترحيل رصيد الاخطائي العام إلى الحسابات الشخصية
		من المذكورين
٧٥		٢٠ / شخصي عصام
٧٥		٢٠ / شخصي عماد
٧٥		٢٠ / شخصي عهدي
٢٢٥		إلى ٢٠ / توزيع الأرباح
		ترحيل خسائر العام السابق إلى الحسابات الشخصية
١٥٠٠		من ٢٠ / رأس مال عصام
١٥٠٠		إلى ٢٠ / شخصي عصام
		ترحيل حصة رأس مال عصام إلى حصة الشخصية
٢٤٠٠		من ٢٠ / شخصي عصام
		إلى ١٠ / البنك
		مدايد نصيب الشريك عصام

ملاحظات :

١- يلاحظ أن ما دفع للشريك عصام وقدره ٢٤٠٠ جنيه يعادل تماماً حقوقه المقررة على أساس فعل .

٢- دخل رصيد حساب الاختياطي العام وكذلك قيمة الخسائر الظاهرة بقائمة المركز المالي إلى الحسابات الشخصية للشركاء جميعاً وذلك رغبة في تحديد حقوق الشريك المفصل .

٣- تم تجميع حقوق عصام بحسابه الشخصي .

دفتر الأستاذ

٢٠ / إعادة التقدير

تاريخ	بيان	مبالغ	تاريخ	بيان	مبالغ
	من مذكورين	٩٠٠		إلى مذكورين	٣٠٠
	٥٠٠ عقار			٢٠٠ مخصص د. م	
	٤٠٠ بضاعة			١٠٠ مخصص خصم	
				رصيد	٦٠٠
		٩٠٠			٩٠٠
	رصيد	٦٠٠		إلى س/ شخصي عصام	٢٠٠
				إلى س/ د. عماد	٢٠٠
				إلى س/ د. عهدي	٢٠٠
		٦٠٠			٦٠٠

ملاحظات	تاريخ	بيان	ملاحظات
	جنيه	إلى / توزيع الأرباح	جنيه
وعيد	٢٧٥		٧٥
من / إعادة التوزيع	٢٠٠		
من / الاحتياطي العام	٥٠٠		
من / رأس المال	١٥٠٠		
	٢٤٧٥		٢٤٠
	٢٤٠٠		٢٥٧٥
رصيد		إلى / البنك	٢٤٠٠

قائمة المركز المالي في أول يناير ١٩٥٦

أصول رأس المال والخصوم

جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
رأس مال الشركة		عقار	٢٥٠٠
عماد	٢٥٠٠	بضاعة	٢٤٠٠
عهدي	٢٠٠٠	مدينون	١٠٠٠
	٤٥٠٠	مخصص د. م	٤٠٠
حسابات شخصية			٦٠٠
		أور. قيس	٨٠٠
عماد	٩٢٥	مخصص خصم	١٠٠
عهدي	٨٧٥		٧٠٠
	١٨٠٠	بنك	١٢٧٥
دائون	١١٧٥		
	٧٤٧٥		٧٤٧٥

مقال عام ١٠) : حالة التقدير الجزائي :

إذا فرض في المثال السابق أن عقد الشركة كان ينص على أن حقوق الشريك المتحصل على هذا التنازل :

١- يستحق الشريك حصة في رأس المال بحسب آخر قائمة للمركز المالي  
شأنه إليها فائدة رأس المال بحسب ٥٪ سنوياً .

٢- يحدد نصيبه من الأرباح على أساس ٢٠٪ من حصته في رأس المال .  
وال المطلوب :

أولاً : إجراء قيود اليومية اللازمة لتحديد نصيب الشريك عملاً وتصوير حساب رأس ماله الذي يجمع كل حقوقه .

ثانياً : إذا فرض أن الشركة دفعت للشريك المفضل مبلغاً قدره ٣٠٧٥ جنيه بشيك فما هي استراتيجيات معالجة سداد نصيب الشريك المفضل في الدفاتر .

الحل

أولاً : قيود تحديد نصيب الشريك بحصام .

دفتر اليومية

ته	له	
١٥٠٠		من م/ الاحتياطي العام إلى المذكورين
٥٠٠		إلى م/ رأس مال حصام
٥٠٠		إلى م/ رأس مال عماد
٥٠٠		إلى م/ رأس مال عهدي
		( ترحيل حساب الاحتياطي العام إلى حساب رؤوس الأموال )



( تابع ) دفتر اليومية

مته	له	
		من المذكورين
٧٥		ح / رأس مال عصام
٧٥		ح / رأس مال عماد
٧٥		ح / رأس مال عهدي
	٢٢٥	إلى ح / التوزيع
		( ترحيل بحساب الأعمام السابقة إلى
		حسابات رؤوس الأموال )
٢٧٥		من ح / شخصي عصام
	٢٧٥	إلى ح / رأس مال عصام
		( ترحيل الحساب الشخصي إلى حساب
		رأس المال )
٧٥		من ح / فائدة رأس المال
	٧٥	إلى ح / رأس مال عصام
		( حساب فائدة على رأس المال )
٣٠٠		من ح / التوزيع
	٣٠٠	إلى ح / رأس مال عصام
		نصيب الشريك المتفصل من الربح بواقع
		٢٠٪ من رأس المال

دفتر الأستاذ

ح / رأس مال عصام

مبالغ	بيان	تاريخ	مبالغ	بيان	تاريخ
جنيه			جنيه		
٧٥	إلى ح / التوزيع		١٥٠٠	رصيد	
٢٥٧٥	رصيد		٢٧٥	من ح / شخصي عصام	
			٥٠٠	من ح / الاحتياطي العام	
			٧٥	من ح / فائدة رأس المال	
			٣٠٠	من ح / ح	
			٢٦٥٠		
٢٦٥٠					

ثانياً : احتمالات معالجة سداد حقوق الشريك المنفصل .

تمهيد للحل :

نصيب الشريك عصام ( المقدر على أساس جزائي ) = ٢٥٧٥ جنيه

ما دفع للشريك فعلاً = ٣٠٧٥ جنيه

الزيادة المدفوعة للشريك = ٣٠٧٥ - ٢٥٧٥ = ٥٠٠ جنيه

وحيث أن نصيب الشريك عصام يعادل ثلث الأرباح .

هناك شهرة عمل غير ظاهرة = ٣ × ٥٠٠ = ١٥٠٠ جنيه

الاحتمال الأول : حالة الرغبة في إظهار شهرة العمل بالكامل .

### دفتر اليومية

منه	له	
١٥٠٠		من س / شهرة العمل إلى مذكورين س / رأس مال عماد س / رأس مال عهدي س / رأس مال عصام ( إظهار شهرة العمل بالكامل )
٣٠٧٥	٣٠٧٥	من س / رأس مال عصام إلى س / البنك ( سداد نصيب الشريك عصام من موارد الشركة )

الاحتال الثاني بـ حالة الرغبة في إظهار الشهرة بقيمة نصيب الشريك  
عصام فقط .

دفتر اليومية

منه	له	
٥٠٠	٥٠٠	من = / شهرة المحل إلى = / رأس مال عصام ( إظهار قيمة الشهرة بنصيب الشريك عصام )
٣٠٧٥	٣٠٧٥	من = / رأس مال عصام إلى = / البنك ( سداد نصيب الشريك عصام )

الاحتال الثالث : حالة الرغبة في عدم إظهار الشهرة إطلاقاً .

دفتر اليومية

منه	له	
٢٥٠		من المذكورين = / رأس مال عماد
٢٥٠		= / رأس مال عهدي
	٥٠٠	إلى = / رأس مال عصام ( تعويض الشريك عصام عن نصيبه في الشهرة )
٣٠٧٥	٣٠٧٥	من = / رأس مال عصام إلى = / البنك ( سداد نصيب الشريك عصام من مصادر الشركة )

## التأمين على حياة الشركاء

التأمين على حياة الشركاء من الموضوعات الوثيقة الصلة بانفصال الشركاء، فوفاة أحد الشركاء قد يؤدي إلى تهوية الشركة أو قد يتفق الشركاء على الاستمرار في أعمالها. وفي الحالة الأخيرة تواجه الشركة ضرورة تحديد حقوق الشريك المتوفى وسداد هذه الحقوق لورثته. وتواجهنا هنا نفس المشاكل التي سبق أن أشرنا إليها في حالة انفصال شريك.

ولكن وفاة أحد الشركاء قد يحدث في وقت قد لا يوجد فيه لدى الشركة أموال حاضرة كافية لمواجهة هذا الالتزام. وقد يكون الشركاء غير مستعدين لدفع حقوق الشريك المتوفى، من مواردهم الشخصية. ولذلك جرت العادة على الاحتياط لهذه الظروف بالتأمين وهذا يساعد الشركة على مواجهة التزاماتها المالية.

وبولصة التأمين على الحياة عبارة عن عقد بين شركة التأمين والمؤمن (شركة التضامن في هذه الحالة) تلزم لشركة التأمين بمقتضاه أن تدفع مبلغ التأمين المتفق عليه نظير قيام المؤمن بدفع مبلغاً معيناً في تواريخ معينة يسمى قسط بوليصـة التأمين، ويجوز للمؤمن أن يلقى بوليصـة التأمين نظير حصوله على قيمتها الحالية، وتسمى هذه القيمة «قيمة التصفية» Cash Surrender Value وعادة لا توجد لبوليصـة قيمة حالية إلا بعد مرور ثلاث سنوات ودفع الأقساط في خلال هذه المدة.

والمشكلة المحاسبية المتعلقة بالتأمين على حياة الشركاء تتعلق بطريقة معالجة أقساط بوليصـة التأمين التي تدفعها شركة التضامن سنوياً. ويمكن التفرقة بين ثلاث طرق لمعالجة أقساط بوليصـة التأمين:

أولاً - حالة اعتبار الأقساط مصروفات إيرادية.

ثانياً - حالة اعتبار الأقساط مصروفات رأسمالية.

ثالثاً - حالة اعتبار الأقساط خليط من المصروفات الرأسمالية والإيرادية.

### الطريقة الأولى - معالجة الأقساط كمصروفات إيرادية .

يعتبر بعض المحاسبين الأقساط السنوية المدفوعة في حجم المصروفات الإيرادية . والمصروفات الإيرادية هي المصروفات المتعلقة بتحديد الربح . ولذلك فاعتبار أقساط بوليصة التأمين مصروفًا إيرادياً يتطلب بالتالي تحميلها لحساب الأرباح والخسائر في نهاية العام . وتتلخص معالجة أقساط بوليصة التأمين في الآتي :

١ - عند دفع القسط . يجعل حساب أقساط بوليصة التأمين مدينًا وحساب البنك أو النقدية بالخزينة دائنًا بقيمة هذه الأقساط .

- من ح / أقساط بوليصة التأمين إلى ح / البنك

وهذا القيد يتكرر كل عام في تاريخ دفع القسط .

٢ - عند عمل الأرباح والخسائر تحمل قيمة الأقساط المدفوعة إلى حساب الأرباح والخسائر . يجعل حساب الأرباح والخسائر مدينًا وحساب أقساط بوليصة التأمين دائنًا :

من ح / الأرباح والخسائر إلى ح / أقساط بوليصة التأمين

وبذلك يقلل حساب أقساط بوليصة التأمين ولا يظهر أي شيء في قائمة المركز المالي متعلقًا بوليصة التأمين ( إذا كان تاريخ سداد القسط متفقًا مع بدء السنة المالية للشركة ) .

وهذه الطريقة لا تتفق مع المبادئ العلمية لعلم المحاسبة ولا مع طبيعة بوليصة التأمين حيث أنها تؤدي إلى عدم ظهور قيمة بوليصة التأمين في قائمة المركز المالي في حين أنه بعد مرور ثلاثة سنوات تتكون للبوليصة قيمة محالية وتستطيع شركة التضامن قصفية البوليصة والحصول على قيمتها الحالية . ولذلك فان اعتبار أقساط بوليصة التأمين مصروفًا إيرادياً يؤدي بالتالي إلى إخفاء أصل حقيقة من قائمة المركز المالي للشركة :

الطريقة الثانية : معالجة الأقساط كمصروفات رأسمالية :

يرى فريق آخر من المحاسبين أنه يجب اعتبار أقساط بوليصة التأمين

مصرفاً رأسمالياً فيفتح في المذاتر حساب بوليصة التأمين يجعل مديناً كل عام بقيمة الأقساط المدفوعة مع جعل حساب البنك دائناً بنفس القيمة .

وهذه الطريقة تؤدي إلى ظهور بوليصة التأمين ضمن الأصول بقائمة المركز المالي لشركة التضامن . وهذا الحساب يظهر مجموع أقساط بوليصة التأمين المدفوعة حتى تاريخ عمل قائمة المركز المالي . وفي نفس الوقت لا يتأثر حساب الأرباح والخسائر بأقساط بوليصة التأمين إطلاقاً .

وهذه الطريقة لا تتفق مع طبيعة بوليصة التأمين حيث أنها تؤدي إلى ظهور قيمة حالية لبوليصة التأمين في السنتين الأولى والثانية في حين أنها لا توجد عادة قيمة حالية لبوليصة في هاتين السنتين . كما أن هذه الطريقة لا تتفق مع المبادئ العلمية لعلم المحاسبة . حيث أنها تؤدي إلى ظهور أصل من الأصول ( بوليصة التأمين ) بقيمة أكبر من قيمتها الحقيقية لأنها تظهر قيمة البوليصة بما يعادل مجموع الأقساط المدفوعة حتى تاريخ عمل قائمة المركز المالي ؛ في حين أن القيمة الحالية لبوليصة في أي سنة من السنوات تقل كثيراً عن قيمة الأقساط المدفوعة .

الطريقة الثالثة : معالجة الأقساط كخليط من المصروفات الرأسمالية والإيرادية :

هذه الطريقة تلاشى عيوب الطرق السابقة ، وتعتمد أساساً على اعتبار أقساط بوليصة التأمين خليط من المصروفات الإيرادية والرأسمالية . وتهدف إلى إظهار بوليصة التأمين في قائمة المركز المالي بقيمتها الحالية فقط .

ويمكن تلخيص المعالجة المحاسبية لأقساط بوليصة التأمين في الآتي :

أولاً - في التأمين الأول والثاني :

عندما قيمة بوليصة التأمين في التأمين الأول والثاني ، ولذلك تعالج أقساط بوليصة التأمين كمصروفات إيرادية ، فيجعل حساب أقساط بوليصة التأمين مديناً وحساب البنك دائناً بقيمة الأقساط التي دفعها الشركة وفي نهاية العام يقلل حساب الأقساط مع حساب الأرباح أو الخسائر .

وبذلك لا تظهر في قائمة المركز المالي للعامين الأول والثاني أية قيمة لبوليصة التأمين . وهذا يتماشى مع طبيعة بوليصة التأمين .

### ثانياً - في العام الثالث :

في هذا العام تتكون لبوليصة قيمة حالية بعد دفع القسط الثالث مباشرة ،  
لذلك يتبع الآتي :

١ - عند دفع القسط الثالث يجعل حساب أقساط بوليصة التأمين مدينياً وحساب البنك دائناً بقيمة القسط المدفوع . فافترضنا أن قيمة القسط السنوي ٢٠٠ جنيه فيكون التقييد :

٢٠٠      ٢٠٠ من ٢٠٠ / أقساط بوليصة التأمين      إلى - / البنك

٢ - بعد دفع القسط الثالث تصبح لبوليصة قيمة حالية . والقيمة الحالية هي في الحقيقة مجموع المصروفات الرأسمالية التي تتضمنها الأقساط الثلاثة الأولى . وبذلك يمكن القول أن  $\frac{1}{3}$  القيمة الحالية تقريباً تمثل قيمة المصروفات الرأسمالية التي تتضمنها القسطان الأول والثاني ، أما الثلث الآخر فهو قيمة المصروفات الرأسمالية التي يتضمنها القسط الثالث .

وبما أننا اعتبرنا القسطين الأول والثاني مصروفاً لإيرادياً حل لحساب الأرباح والخسائر فإننا نكون قد أظهرنا أرباح الأعوام الماضية بأقل من حقيقتها نتيجة اعتبار المصروفات الرأسمالية مصروفات إيرادية ، وعلى ذلك يجب تصحيح الخطأ في العام الثالث ورجل  $\frac{1}{3}$  القيمة الحالية للحسابات الشخصية لتصحيح أخطاء الأعوام السابقة . أما الثلث الثالث فينخفض به القسط الثالث باعتباره يمثل المصروفات الرأسمالية التي يتضمنها القسط الثالث . وبذلك يفتح حساب يسمى « س / بوليصة التأمين » يجعل مدينياً بالنتيجة الحالية لبوليصة مع جعل الحسابات الشخصية للشركاء دائناً بمقدار  $\frac{1}{3}$  القيمة الحالية لتصحيح أخطاء الأعوام السابقة ، وحساب أقساط بوليصة التأمين دائماً بمقدار  $\frac{1}{3}$  القيمة الحالية لتخفيض القسط الثالث بقيمة المصروفات الرأسمالية التي يتضمنها القسط .

فاذا فرضنا مثلا أن القيمة الحالية لبوليصة التأمين في العام الثالث قدرت بمبلغ ٣٩٠ جنيه ، فيكون القيد :

٣٩٠ من = / بوليصة التأمين - إلى مذكورين ..

٢٦٠ .. .. / الحسابات الشخصية

( لتدليل أرباح السنوات السابقة )

= / أقساط بوليصة التأمين

١٣٠ ( تخفيض قيمة القسط الثالث )

٣- يلاحظ أن قيمة القسط الثالث البالغ قدره ٢٠٠ جنيه قد خفض بقيمة المصروفات الرأسمالية التي يتضمنها هذا القسط وقدرها ١٣٠ جنيه . وبذلك يبقى رصيد في حساب القسط الثالث قدره ٧٠ جنيه يمثل قيمة المصروفات الإيرادية التي يشملها القسط . ولذلك يقلل حساب القسط بتريجين .. إلى حساب الأرباح والخسائر ويكون القيد :

٧٠ من = / الأرباح والخسائر

٧٠ إلى = / أقساط بوليصة التأمين

### ثالثاً - في العام الرابع :

في هذا العام تقوم الشركة بدفع القسط الرابع . ونتيجة لذلك تزيد القيمة الحالية لبوليصة التأمين . والزيادة في القيمة الحالية أى الفرق بين القيمة الحالية في السنة الثالثة والرابعة تمثل قيمة المصروفات الرأسمالية التي يتضمنها القسط الرابع . وقيدو البرمية في هذا العام تتعلق بالأمور الآتية :

١- عند دفع القسط الرابع يجعل حساب أقساط بوليصة التأمين ما يلي :  
وحساب البنك دائماً . فاذا فرضنا أن القسط ٢٠٠ جنيه يكون القيد :

٢٠٠ من = / أقساط بوليصة التأمين

٢٠٠ إلى = / البنك



٢- تحتسب الزيادة في القيمة الحالية لبوليصة التأمين وهي الفرق بين القيمة الحالية في السنة الثالثة والرابعة : وهذه الزيادة تمثل قيمة المصروفات الرأسمالية التي يتضمنها القسط الرابع : ويجعل حساب بوليصة التأمين مديناً بقيمة الزيادة مع جعل حساب أقساط بوليصة التأمين دائناً بنفس القيمة : فإذا فرضنا مثلاً أن القيمة الحالية في السنة الرابعة قدرت بمبلغ ٥٣٠ جنيه فتكون الزيادة في القيمة الحالية ١٤٠ جنيه ( ٥٣٠ - ٣٩٠ جنيه ) ويكون القيد :

١٤٠	من - / بوليصة التأمين
١٤٠	إلى - / أقساط بوليصة التأمين

٣- الفرق بين الزيادة في القيمة الحالية ( المصروفات الرأسمالية ) وبين القسط المدفوع في السنة الرابعة يمثل قيمة المصروفات الإرادية التي يتضمنها القسط الرابع فتحل إلى حساب الأرباح والخسائر ويكون القيد :

٦٠	من - / الأرباح والخسائر
٦٠	إلى - / أقساط بوليصة التأمين

وهكذا تجرى القيود في الأعوام التالية : ويتضح عن هذه المعالجة أن تظهر بوليصة التأمين بقيمتها الحالية في قائمة المركز المال وتحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة المصروفات الإرادية التي يتضمنها الأقساط وهي الفرق بين الزيادة في القيمة الحالية لبوليصة والقسط المدفوع :

#### رابعاً - عند وفاة أحد الشركاء :

وعند وفاة أحد الشركاء يستحق مبلغ التأمين : وعندما تـ : شركة التأمين بدفءه يجعل حساب البنك مديناً وحساب بوليصة التأمين دائناً . ورصيد حساب بوليصة التأمين يمثل الربح الناتج عن عملية التأمين ويقسم على الشركاء جميعاً بما فيهم ورثة الشريك المتوفى إذا كان عقد البوليصة ينص على أن شركة التضامن هي المستفيدة أو على الشركاء الأحياء فقط إذا نص العقد على ذلك .

مثال :

محمد وعلى شركاء في شركة تضامن يقسمان الأرباح والخسائر بالتساوي  
وقد أمنا على حياتهما ببوليصة تأمين في ٣١ ديسمبر ١٩٥١ بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه  
ولمدة ١٠ سنوات نظير قسط سنوي قدره ٣٠٠ جنيه .

ما هي قيود اليومية في الأربع سنوات الأولى كما تظهر في الدفاتر ؟ وما هي  
الحسابات الواجب فتحها ؟ إذا فرض أن القيمة الحالية لبوليصة التأمين في  
السنوات الأربع كانت :

القيمة الحالية لبوليصة

—	السنة الأولى
—	السنة الثانية
٣٦٠	السنة الثالثة
٥٥٠	السنة الرابعة

الحـسـب  
دفتر اليومية

منه	له	
		السنة الأولى :
١٠٠٠	٣٠٠	من ح/ أقساط بوليصة التأمين إلى ح/ البنك دفع القسط
٣٠٠	٣٠٠	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ أقساط بوليصة التأمين تحصيل حساب الأرباح والخسائر بقية قسط التأمين
		السنة الثانية :
٣٠٠	٣٠٠	من ح/ أقساط بوليصة التأمين إلى ح/ البنك دفع القسط
٣٠٠	٣٠٠	من ح/ الأرباح والخسائر إلى ح/ أقساط بوليصة التأمين تحصيل حساب الأرباح والخسائر بقية قسط التأمين
		السنة الثالثة :
٣٠٠	٣٠٠	من ح/ أقساط بوليصة التأمين إلى ح/ البنك دفع القسط
٣٦٠	٢٤٠ ١٢٠	من ح/ بوليصة التأمين إلى مذكورين الحسابات الشخصية ح/ أقساط بوليصة التأمين تعديل أرباح السنوات السابقة وتخفيض قيمة القسط الثالث بقيمة المصروفات الرأسمالية

(تابع) دفتر اليومية

منه	له		
جنيته	جنيته		
١٨٠	١٨٠	من ح/الأرباح والخسائر إلى ح/أقساط بوليصة التأمين	٥٤/١٢/٣١
		تحميل ح/الأرباح والخسائر بالفرق بين قيمة الأقساط والزيادة في القيمة الحالية للبوليصة	
٣٠٠	٣٠٠	السنة الرابعة : من ح/أقساط بوليصة التأمين إلى ح/البنك دفع القسط	٥٥/ ١/ ١
١٩٠	١٩٠	من ح/بوليصة التأمين إلى ح/أقساط بوليصة التأمين	٥٥/١/٢٢١
		تخفيض الأقساط بالزيادة في القيمة الحالية للبوليصة	
١١٠	١١٠	من ح/الأرباح والخسائر إلى ح/أقساط بوليصة التأمين	٥٥/١٢/٣١
		تحميل ح/الأرباح والخسائر بالفرق بين قيمة الأقساط والزيادة في القيمة الحالية للبوليصة	

دفتر الأستاذ

ح/أقساط بوليصة التأمين

جنيه		جنيه		جنيه
٣٠٠	إلى ح/البنك	٥٢/١/١	٣٠٠	من ح/الخ
٣٠٠			٣٠٠	
٣٠٠	إلى ح/البنك	٥٣/١/١	٣٠٠	من ح/الخ
٣٠٠			٣٠٠	
٣٠٠	إلى ح/البنك	٥٤/١/١	١٢٠	من ح/بوليصة التأمين
٣٠٠			١٨٠	من ح/الخ
٣٠٠	إلى ح/البنك	٥٥/١/١	١٩٠	من ح/بوليصة التأمين
٣٠٠			١١٠	من ح/الخ
٣٠٠			٣٠٠	

ح/بوليصة التأمين

جنيه		جنيه		جنيه
٣٦٠	إلى مذكورين	٥٤/١٢/٣١	٣٦٠	رصيد
٣٦٠			٣٦٠	
٣٦٠	رصيد	٥٥/ ١/ ١	٥٥٠	رصيد
١٩٠	إلى ح/أقساط بوليصة التأمين		٥٥٠	
٥٥٠			٥٥٠	
٥٥٠	رصيد	٥٦/ ١/ ١	٥٥٠	

## الفصل الرابع

### طبيعة شهرة المحل

#### NATURE OF GOODWILL

يثار عادة بمنااسبة لإنضمام أو انفصال شريك موضوع شهرة المحل . وفي هذا الفصل سوف نتناول بالدراسة طبيعة شهرة المحل من حيث ماهيتها ، أسس وطرق تقديرها ، استهلاكها ، وأخيراً معالجة الشهرة عند تغيير نسبة توزيع الأرباح والخسائر .

#### تعريف شهرة المحل : Definition of Goodwill

من وجهة نظر المحاسبين يمكن تعريف شهرة المحل على أنها أصل ثابت غير ملموس يؤدي إلى تحقيق أرباح غير عادية . وقصد بالأرباح غير العادية العائد على الأموال المستثمرة في المشروع الذي يزيد عن العائد العادي الضروري لجذب مشروعات جديدة لهذا النوع من التجارة .

وهناك عوامل عديدة تؤدي إلى خلق هذه أرباح غير العادية وبالتالي إلى تكوين شهرة المحل . ومن بينها : السمعة الطيبة التي تنشأ عن العلاقات الطيبة التي تربط المشروع بالمستهلكين ، الممارسة والكفاية والقدرة الفنية التي يمتاز بها أصحاب المشروع أو القائمين على إدارته ، التسهيلات المالية التي يتمتع بها عند حصوله على الأموال اللازمة له ، الروابط القوية التي تجمع بين المشروع وعملائه والتي تنتج عن جودة منتجات المشروع والموقع المناسب ، والإمكانيات الاحتكارية التي يتمتع بها المشروع .

#### أسس تقدير شهرة المحل : Basis of Calculation

مما لا شك فيه أن تقدير قيمة الشهرة التي تؤدي إلى خلق مقدرة كسبية

ممتازة للبشر وعُجز النجارى ليست من الأمور السهلة أو التى تبين على أساس علمى دقيق وذلك لأنه من الصعب تعقب التوائل المختلفة التى تؤدى إلى ظهورها .

وتميّزاً مع سياسة الحيلة فى المداخلة Doctrine of Conservatism ومنعاً لأى تلاعب فى أصول المنشأة بمنع عدم تقديرات وإثبات شهرة المحل فى الدفاتر إلا إذا كان هناك دليل مادى مؤيد على وجودها. وهذا الدليل الملموس ينشأ عادة فى عدة حالات مثل حادثة شراء منشأة لأخرى أو حالة تغير الملكية فى الشركة نتيجة انفصال أو انضمام شريك أو حالة انتماج شركتين أو أكثر .

وعند تقدير شهرة المحل لا بد من مراعاة الأسس الآتية :

#### أولاً - الأرباح المتتظرة تحقيقها مستقبلاً :

عند محاولة تقدير قيمة شهرة المحل يجب أن تقدر على أساس الأرباح المتتظرة تحقيقها فى المستقبل . وعادة تؤخذ أرباح الأعوام السابقة كدليل على اتجاه الأرباح المستقبلية . ويجب أن تراعى العوامل الآتية عند فحص وتحليل أرباح الأعوام السابقة :

١ - لا يجوز الاعتماد على تحليل أرباح عام واحد بل يجب أن تختار عدداً مناسباً من أرباح عدة سنوات لتعطينا فكرة دقيقة عن متوسط الأرباح .

٢ - يجب أن ننهم بالأرباح العادية المتكررة التى تنشأ عن مزاوله المنشأة لأعمالها العادية . أما الأرباح الطارئة التى تنشأ عن ظروف استثنائية فلا يجوز أخذها فى الحسبان لأنها لا يمكن أن تدل على اتجاه الأرباح فى المستقبل .

٣ - يجب ألا ننهم فقط بمتوسط أرباح الأعوام السابقة بل يجب أن نعرف الاتجاه العام للأرباح ومدى تقلباته من عام إلى آخر . فإن ذلك يعطينا فكرة صحيحة عن الاتجاه العام للأرباح المتتظرة تحقيقها فى المستقبل .

٤ - عند تقديرنا لأرباح الأعوام المستقبلية على أساس الأرباح المحققة. الماضي يجب أن نراعى كل العوامل التي تؤثر على اتجاه الريح في المستقبل مثل نوع المنافسة المتظر أن يواجهها المشروع ، اتجاه الطلب والعرض على السلع والخدمات التي تؤديها المنشأة ومدى مرونتها ، الاتجاه العام للأسعار ، والأسواق الاقتصادية بصفة عامة .

#### ثانياً - تقدير الأرباح العادية وغير العادية :

بعد تقدير الأرباح المتظر تحقيقها في المستقبل يجب أن تقدر الأرباح العادية التي يجب أن تحققها المنشأة وذلك بقصد مقارنتها بالأرباح المتظر تحقيقها وبالتالي إستنتاج قيمة الأرباح الزائدة أو غير العادية التي على أساسها مستقر قيمة شهرة الحل . ومن أجل تقدير الأرباح العادية لا بد من تقدير معدل الإستثمار العادي وقيمة صافي الأصول .

#### ١ - تقدير معدل الإستثمار العادي :

العائد العادي على الأموال المستثمرة في أموال المشروع هو العائد الضروري لجذب مشروعات جديدة لنفس النوع من التجارة . ولا شك أن معدل الإستثمار يتأثر بنوع الصناعة أو التجارة التي تقوم بها المنشأة ومدى إحتيال تغير الظروف الاقتصادية في المستقبل ، وكذلك يتأثر معدل الإستثمار بعنصر المخاطرة التي تتعرض لها المنشأة . فكلما زاد عنصر المخاطرة كلما زاد معدل الإستثمار . والمخاطرة تتأثر عادة بنوع وشدة المنافسة ، ومدى المغامرة في نشاط المنشأة ومدى الطلب عليها ودرجة مرونته .

ولتحديد معدل الإستثمار يؤخذ عادة معدل الفائدة المضمون من إستثمار أوراق مالية من الدرجة الأول (سندات حكومة مثلاً) كأساس ثم يضاف على هذا المعدل نسبة مئوية تعادل مدى المخاطرة التي تنتج عن إستثمار الأموال في المنشأة التجارية المطلوب تحديد عائدها العادي .

#### ٢ - تقدير قيمة صافي الأصول :

ولتحديد الأرباح العادية لا بد من تقدير القيمة الحقيقية لصافي أصول



المنشأة ، ويجب أن نفترض عند تقييم الأصول بمناسبة تحديد قيمة شهرة المحل استمرار المنشأة في العمل بنفس أصولها ومخالفاتها الراهنة ، ولذا فأنسب طريقة لتقييم الأصول الثابتة هو تقييمها على أساس مقدرتها الإنتاجية أى مقدرتها على تحقيق أرباح . وبذلك نستبعد منها الأصول التى لن تعطينا خدمات مستقبلية . أما الأصول المتداولة فقد نتخذ قيمتها الدفترية كأساس مع إجراء التعديلات اللازمة في الخصصات الختلفة التى تستدعيها ظروف المنشأة .

وبعد تقدير معدل الإستثمار العسائى وقيمة صافى الأصول يمكننا إستنتاج قيمة الأرباح العادية بضرب المعدل في قيمة صافى الأصول . وبمقارنة هذه الأرباح بالأرباح المتتظر تحقيقها مستقبلاً يمكن إستنتاج الأرباح غير العادية المتتظر تحقيقها مستقبلاً .

بما سبق يتضح أن تقدير شهرة المحل تتوقف على ثلاثة عوامل رئيسية :

(أ) الأرباح المتتظر تحقيقها مستقبلاً .

(ب) العائد العادى على الأموال المستثمرة .

(ج) القيمة الحقيقية لصادق الأصول .

طرق تقدير شهرة المحل Computation Methods . .

إن تقدير شهرة المحل يتوقف - قبل كل شئ - على مدى المقايضة والمساومة بين البائع والمشتري أو من بينهم الأمر . ولكن هذه المساومة تتطلب أساساً تقوم عليه . وهناك عدة طرق لحساب أول تقدير قيمة للشهرة تصاح لأن تكون أساساً لهذه المقايضة .

ولإيضاح شرح هذه الطرق سوف نفترض أن قيمة صافى الأصول لإحدى المنشآت ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيه وأن الأرباح في الخمس سنوات السابقة كانت كالآتي :

١٣٠,٠٠٠	١٩٥٣
٨٠,٠٠٠	١٩٥٤
١٠٠,٠٠٠	١٩٥٥
٩٠,٠٠٠	١٩٥٦
١٠٠,٠٠٠	١٩٥٧
<hr/>	
٥٠٠,٠٠٠	

٠: متوسط الأرباح —  $\frac{٥٠٠,٠٠٠}{٥}$  — ١٠٠,٠٠٠ جنيه.

وقد قدرت الأرباح المحتمل تحقيقها مستقبلا بمبلغ ١٢٠,٠٠٠ جنيه  
وكان معدل الربح العادى فى هذا النوع من المشروعات ٨٪ ومعدل  
الربح غير العادى ١٠٪.  
وعلى أساس المعلومات السابقة يمكن تقدير شهرة أهل باحدى الطرق  
الآتية :

أولاً — طريقة شراء أرباح الأعوام السابقة :

قد يتفق الشركاء على تقدير قيمة الشهرة على أساس شراء عدد معين من  
أرباح السنوات السابقة . وهذه الطريقة لها صوب مختلفة .

١ — شراء مجموع صافى أرباح عدد معين من السنوات السابقة :

وتقدر الشهرة فى هذه الحالة على أساس حاصل جمع أرباح سنوات معينة  
فاذا ذكر مثلاً أن قيمة الشهرة تقدر على أساس مجموع أرباح السنتين الأخيرتين  
فتكون قيمة الشهرة كالآتى :

٩٠,٠٠٠	١٩٥٦
١٠٠,٠٠٠	١٩٥٧
<hr/>	

مجموع أرباح السنتين الأخيرتين ١٩٠,٠٠٠ وهى تعادل قيمة الشهرة .

٢ - شراء عدد معين من متوسط صفى أرباح السنوات السابقة :

تقدر الشهرة في هذه الحالة باستنتاج متوسط أرباح السنوات الباقية وذلك بقسمة مجموع أرباح السنوات السابقة على عدد السنين المحددة . ثم تقدر الشهرة بضرب متوسط الأرباح في عدد معين يتفق عليه .

فاذا فرض أنه اتفق على تقدير الشهرة على أساس شراء ضعف متوسط أرباح الخمس سنوات السابقة ، فإن قيمة شهرة المحل تعادل :

$$\text{متوسط أرباح السنوات الخمس السابقة} = \frac{500,000}{5} = 100,000 \text{ جنيه}$$

$$\text{قيمة الشهرة} = 2 \times 100,000 = 200,000 \text{ جنيه}$$

٣ - شراء مجموع الأرباح غير العادية لعدد معين من السنوات السابقة :

لتحديد قيمة الشهرة في هذه الحالة نستخرج قيمة الأرباح غير العادية في السنوات الماضية وذلك أولاً : بتحديد الأرباح العادية بضرب صفى الأصول في معدل الاستثمار العادى . ثم ثانياً : نطرح الأرباح العادية من الأرباح المحققة فعلاً فينتج قيمة الربح غير العادى .

ومجموع الأرباح غير العادية لعدد معين من السنوات الماضية يدل على قيمة شهرة المحل .

فاذا فرضنا مثلاً أنه قد تم الاتفاق على تقدير شهرة المحل على أساس مجموع الأرباح غير العادية للسنين الأخيرتين فإن شهرة المحل تقدر كالتالى :

السنة الأرباح المحققة الربح العادى ٨٪ الربح غير العادى

$$1957 \quad 100,000 \quad 80,000 = \frac{8}{100} \times 1,000,000 \quad 20,000$$

$$1956 \quad 90,000 \quad 80,000 = \frac{8}{100} \times 1,000,000 \quad 10,000$$

مجموع الأرباح غير العادية  
(١٢م - محاسبة شركات الأشخاص)

قيمة شهرة المثل = ٣٠٠٠٠ جنيه

٤ - شراء عدد معين من متوسط الأرباح غير العادية في سنوات السابقة :  
لتقدير الشهرة في هذه الحالة تستخرج أولاً : متوسط الأرباح المحققة  
فعلاً في عدد معين من السنوات الماضية وذلك بقسمة مجموع الأرباح المحققة  
على عدد السنوات . ثانياً : تستخرج قيمة الأرباح العادية وذلك بضرب معدل  
الاستثمار العادي  $\times$  صافي الأصول ، وبفرض قيمة الأرباح العادية من متوسط  
الأرباح المحققة فعلاً نحصل على متوسط الأرباح غير العادية ، ثم نضرب  
متوسط الأرباح غير العادية  $\times$  عدد السنوات المحددة فنحصل على قيمة  
الشهرة .

فإذا فرضنا أنه اتفق على تقدير الشهرة على أساس شراء ضعف متوسط  
الأرباح غير العادية للخمس سنوات السابقة فإن شهرة المثل تقدر على الأساس  
التالي :

متوسط أرباح السنوات السابقة = ١٠٠,٠٠٠ جنيه ( كما سبق توضيحه )

الأرباح العادية بواقع ٨% =  $\frac{8}{100} \times 1,000,000 = 80,000$  جنيه

متوسط الأرباح غير العادية = ٤٠٠,٠٠٠ - ٨٠,٠٠٠ = ٣٢٠,٠٠٠ جنيه

قيمة شهرة المثل =  $2 \times 200,000 = 400,000$  جنيه

ويلاحظ أن طريقة تقدير شهرة المثل على أساس شراء عدد معين من  
أرباح السنوات السابقة - مهما اختلفت صورها لا تستند إلى أي أساس علمي  
أو منطقي ، وهي طريقة تخمينية . ويمكن أن يعاب على هذه الطريقة من  
وجهتين :

- ١ - هذه الطريقة تتخذ أرباح الأعوام السابقة كأساس وبذلك تغفل حقيقة هامة وهي أن شهرة المثل متعلقة بالأرباح المتتوقعة في المستقبل وأن أرباح الأعوام السابقة ليست إلا دليلاً فقط على اتجاه الأرباح في المستقبل .
- ٢ - أن تحديد عدد معين من السنوات كأساس لحساب شهرة المثل لا يستند على أي أساس علمي بل مجرد تقدير تخميني واجتهادي .

ثانياً — طريقة تجميد أرباح سنوات ، هـ غنية

تقوم هذه الطريقة على فرضين ، أهـ بـ :

١ — أن شهرة المخل متعلقة بالأرباح ، انظر تحقيقها في المستقبل .

٢ — أن الأرباح ما هي إلا نتيجة استغلال ما يملكه المشروع من أصول منتجة .

وهذه الطريقة التي تعتمد على تجميد الأرباح المنتظر تحقيقها ، لها مبرران

١ — تجميد متوسط الأرباح المنتظر تحقيقها مستقبلاً .

بعد تقدير قيمة متوسط الأرباح المنتظر تحقيقها في المستقبل وتحديد معدل الاستثمار العادي يمكننا تجميد هذه الأرباح أي استنتاج قيمة الأصول التي يمكن أن تقل هذه الأرباح ، وإذا قورنت هذه الأصول بصفاء الأصول الحالية للنشأة يمكننا أن نستخرج قيمة الأصول غير المنظورة التي أنتجت الأرباح غير العادية — أي شهرة المخل .

وعلى أساس المعلومات المطعنة سابقاً يمكننا تقدير شهرة المخل على أساس طريقة تجميد متوسط الأرباح كالتالي :

متوسط الأرباح المنتظر تحقيقها في المستقبل = ١٢٠,٠٠٠ جنيه

وبما أن معدل الربح العادي يعادل  $\frac{1}{8}$

$$\frac{100 \times 120,000}{8} = \text{قيمة الأصول التي تقل أرباح المستقبل}$$

$$= 1,500,000 \text{ جنيه}$$

وبما أن قيمة الأصول الظاهرة بالدفاتر = ١,٠٠٠,٠٠٠ جنيه

$$\therefore \text{قيمة شهرة المخل} = 1,500,000 - 1,000,000 = 500,000 \text{ ج}$$

٢ — تجميد الأرباح غير العادية المنتظر تحقيقها مستقبلاً .

يعاب على الطريقة السابقة أنها تتجاهل حقيقة هامة وهي أن شهرة المخل

متعلقة بالأرباح غير العادية المنتظر تحقيقها وليست بكل الأرباح ، كما أنها تتجاهل حقيقة أخرى وهى أن معدل تجميد الأرباح غير العادية يكون عادة أكبر من معدل تجميد الأرباح العادية حيث أن عنصر المخاطرة في الحالة الأولى أكبر منه في الحالة الثانية .

ولتأني هذه العيوب يجب تجميد متوسط الأرباح غير العادية بمعدل أكبر من معدل الربح العادى كما يأتي :

الأرباح المنتظر تحقيقها في المستقبل = ١٢٠,٠٠٠ جنيه

$$\text{الأرباح العادية بمعدل } 8\% = \frac{8}{100} \times 1,000,000 = 80,000 \text{ جنيه}$$

$$\text{الأرباح غير العادية} = 120,000 - 80,000 = 40,000 \text{ جنيه}$$

∴ قيمة الأصول التى تقل الأرباح غير العادية ( تجميد الأرباح غير

$$\text{العادية بمعدل } 10\% ) = \frac{100 \times 40,000}{10} = 400,000 \text{ جنيه}$$

$$\text{∴ قيمة شهرة الحل} = 400,000 \text{ جنيه}$$

ثالثاً — طريقة القيمة الحالية للأرباح غير العادية

يتم تقييم هذه الطريقة أن الربح غير آتية القيمة في المستقبل تعتبر بمثابة دفعات سنوية ، وأذا قيمة للشهرة ما حتى إلى القيمة الحالية لهذا التدفقات ، فإنه مبدئياً .

ولحساب القيمة الحالية التى تعادل شهرة الحل لا بد من تجميد :

١ — الربح غير العادى الذى ينتظر أن يحققه المنشأة في المستقبل وهذا الربح يعتبر بمثابة الدفعة السنوية .

٢ — عدد السنين المنتظر أن تحقق خلالها المنشأة هذا الربح غير العادى .

٣ — سعر الفائدة الذى يستخدم لإيجاد القيمة الحالية :

فإذا فرضنا أن متوسط أرباح محل تجاري ٦٠٠ جنيه وأن صافي أصوله ١٠,٠٠٠ جنيه ، وأن معدل الأرباح العادية ٤٪ ، ومعدل الأرباح غير العادية ٦٪ ، وأنه يفترض أن نمنع المداخلة بهذه الأرباح غير العادية لمدة ١٠ سنوات فإن القيمة الحالية للأرباح الزائدة التي تعادل قيمة ذرة الخيل تعيب كالتالي :

متوسط الأرباح المتتطر تحقيقها	٦٠٠
الأرباح العادية ( ٤٪ من قيمة صافي الأصول )	٤٠٠
الأرباح غير العادية	<u>٢٠٠</u>

ثم توجد القيمة الحالية لدفعة سنوية مقدارها ٢٠٠ جنيه لمدة عشر سنوات بمعدل ٦٪ ( وهي تعادل شهرة الخيل ) كما يأتي :

$$\frac{1}{(1 + 0.06)^{10}} = \frac{1}{(1.790847697)} = 0.558394776$$

$$\text{القيمة الحالية لدفعة ٢٠٠ جنيه} = ٢٠٠ \times 0.558394776 = 111.6789552$$

$$= 7,260.1 \times 200 = 1,452,020 \text{ ج}$$

### تخفيض شهرة الخيل

يتضح مما سبق أن شهرة الخيل تعتبر أصلاً ثابتاً كبقية الأصول الثابتة المنشأة ، وتظهر نتيجة عوامل متعددة ، ومن الصعب فصلها عن بقية المشروع وتقدير قيمة لها ، وتمشياً مع سياسة الحيلة في المحاسبة فقد جرت العادة على ألا تظهر في الدفاتر إلا إذا اشترت ودفع في مقابلها ثمن .

وإذا فرضنا أن شهرة الخيل قومت وأثبتت في الدفاتر بطريقة سليمة فهل يجوز استهلاكها كبقية الأصول الثابتة الأخرى ؟

إن موضوع تخفيض شهرة المحل يعتبر من الموضوعات التي اشتد حواره الجدل العلمي واختلقت بشأنه وجهات النظر . والسبب في ذلك يرجع إلى الحقيقة الآتية :

إن وجود شهرة المحل يتوقف على مقدرة المنشأة على إنتاج أرباح زائدة عن الأرباح العادية ؛ ومعنى هذا أن شهرة المحل قابلة للزيادة أو النقص نتيجة زيادة أو نقص هذه الأرباح الزائدة المنتظر تحقيقها في المستقبل . وهذا يجعل لشهره المحل طبيعة خاصة بعكس الأصول الثابتة الأخرى المعرضة للنقص المستمر في قيمتها نتيجة الاستهلاك أو مرور الزمن .

والأصل أن تبقى شهرة المحل بقيمتها الدفترية ، أى بالقيمة التي دفعت في شرائها حيث أن قيمة شهرة المحل لا تتناقص بمضى الزمن بل العكس قد تزيد نتيجة لظهور عوامل جديدة تؤدي إلى زيادة الأرباح غير العادية المنتظر تحقيقها في المستقبل ، كما أن شهرة المحل ليست لها حياة إنتاجية محددة يمكن على أساسها حسابان معدل التخفيض ويجب أن نلاحظ أن تخفيض شهرة المحل بالرغم من عدم تغير الظروف التي أدت إلى إثباتها في الدفاتر يؤدي إلى ظهور الأصول وبالتالي رأس المال بقم غير حقيقية في قائمة المركز المالي . كما أن نسبة الأرباح للأموال المستمرة لا يمكن أن تدل على الحقيقة في هذه الحالة .

وبالرغم من أن الأصل هو عدم تخفيض شهرة المحل وظهورها في قائمة المركز المالي بثمن تكلفتها إلا أنه قد توجد بعض الظروف التي تتطلب ضرورة تخفيضها ، فإذا افترضنا مثلاً أن العوامل التي أدت لنجاح شهرة المحل قد قضت أو تلاشت فيجب تخفيض شهرة المحل حتى تظهر بقيمتها الحقيقية . وهناك حالة شراء شهرة محل وكان هذا المحل حكر لمدة معينة ولا ينتظر استمراره في العمل بعد مرور هذه المدة فلا بد في هذه الحالة من تخفيض شهرة المحل خلال مدة الحكر . وكذلك في حالة حسابان شهرة المحل على أساس القيمة الحالية المتوسط الأرباح الزائدة لعدد معين من السنوات فقط — وذلك على فرض أن هذه الأرباح سوف تتناقص أو تتلاشى بمرور الزمن نتيجة للسفاسة



أو الأحوال الاقتصادية العامة أو لثلاثي العوامل التي أدت إلى ظهورها -  
فإنه من الطبيعي أن تنخفض شهرة المحل في خلال هذه الفترة المعينة .

ويرى بعض المحاسبين أنه سواء تغيرت الظروف التي أدت إلى حساب  
شهرة المحل وإثباتها في الدفاتر أو لم تتغير فإنه تمسحاً مع سياسة الخطة في المحاسبة  
يجب استهلاك شهرة المحل في أقصر مدة ممكنة حسب ما تسمح به أرباح المنشأة  
ويؤيد هذا الفريق رأيهم بأن شهرة المحل تختلف عن الأصول الأخرى باعتبارها  
أصل غير ملموس متعلق بأرباح غير مضمون تحقيقها في المستقبل . وهذا  
الرأي يجعل استهلاك شهرة المحل أمر جوازي يتوقف على سياسة الإدارة ،  
وبجانب أن هذا الرأي قد يؤدي إلى التلاعب في الأرباح من سنة إلى أخرى  
وبشكل قد لا يتفق مع التغير في قيمة الشهرة فإن أصحاب هذا الرأي يتجاهلون  
طبيعة علم المحاسبة . فلم المحاسبة بهم بإثبات الحقائق بصرف النظر عن رغبة  
الإدارة ، فكما أن المحاسبة أداة لخطة الإدارة فهي أيضاً أداة لخدمة المستثمر  
والمجتمع بصفة عامة .

معالجة الشهرة عند تعديل نسب توزيع الأرباح أو الخسائر :

سبق أن أشرنا إلى أنه بمناسبة انفصال أو انضمام شريك تقلد قيمة لشهرة  
المحل غير الظاهرة بالدفاتر . والمفروض أن توزع هذه الشهرة بين الشركاء  
الذين يستحقونها بنسبة الأرباح والخسائر القديمة أى السابقة على الانضمام أو  
الانفصال .

ولكن قد يحدث أن يتفق الشركاء على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر  
وتسرى هذه النسبة الجديدة بعد الانفصال أو الانضمام . وفي هذه الحالة يجب  
التفرقة بين حالتين :

أولاً : حالة اتفاق الشركاء على إظهار قيمة الشهرة بالكامل :

يفتح حساب شهرة المحل يجعل مدينياً بقيمتها ثم يرسل نصيب كل شريك  
على أساس نسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة إلى حساب رأس ماله .

وفي هذه الحالة لا يعزب للشركاء أى غير ظاهراً أن شهرة المحل الناتجة عن مجهودات سابقة قد وزعت بنسبة الأرباح والخسائر القديمة.

ثانياً : - إذا اتفاق الشركاء على عدم إظهار الشهرة ككلها أو جزء منها :

يجب في هذه الحالة إجراء تسوية خاصة تتحقق في الدلالة بين الشركاء في المستقبل بقيمة قديمة نسبة توزيع الأرباح والخسائر ، والسبب واضح إذا كان عدم إظهار الشهرة ككلها أو جزء منها يؤدي إلى وجود أرباح رافعة محضاً أو بأرباح حقيقية غير مثبتة في الدفاتر ، والمفروض أن لشركاء الشركة في هذه الأرباح الرافعة على أساس نسبة توزيع الأرباح والخسائر القديمة حيث أنها نشأت من مجهود الشركاء في الماضي عندما كانت هذه النسبة مارية المعقولة . ولكن تعديل نسبة الأرباح والخسائر يستلزم أن يتفق على الأرباح المستتيلة بالنسبة الجديدة . ونحن نعلم أنه إذا أثر موضوع شهرة المحل في المستقبل فإن قيمتها تقسم بين الشركاء عندئذ بنسبة الأرباح والخسائر الجديدة . ويرتب على ذلك أن بعض الشركاء السابقين من نسبة توزيع الأرباح على حساب البعض الآخر ، والدلالة في هذه الحالة من إجراء التسوية اللازمة اتفقت الدلالة بين الشركاء في المستقبل .

فإذا فرضنا مثلاً أن أ ، ب ، ج شركاء متضامنون يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوى ، وبمناصفة انفصال الشريك ج ففرت شهرة المحل غير الظاهرة بالدفاتر بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وقد اتفق الشركاء على عدم إثبات قيمة الشهرة بالدفاتر على أن يقوموا بتعويض الشريك المفصل عن نصيبه في قيمة الشهرة من رؤوس أموالهم كما اتفقوا على تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر فيما بينهم مستقبلاً فتصبح ٣ : ٢ : ١

في هذه الحالة لا بد من إجراء التسوية الآتية :

ب	ا	
٢٠٠٠	٢٠٠٠	توزيع الشهرة بالنسبة القديمة
١٦٠٠	٢٤٠٠	توزيع الشهرة بالنسبة الجديدة
<hr/>		
٤٠٠	٤٠٠	+

٤٠٠ الفصحى في هذا السفر أية قصيدة فذات محمد بن الشريف في السفر المشهور . فزيد  
 بها يدونه فها هو ٤٠٠ مائة تاجية في نثر نسبة الأديب والخطاط ، في  
 مائة نثر مائة الأديب .

ولا يدونه في هذا السفر أية قصيدة فذات محمد بن الشريف في السفر المشهور . فزيد  
 بها يدونه فها هو ٤٠٠ مائة تاجية في نثر نسبة الأديب والخطاط ، في  
 مائة نثر مائة الأديب .

٤٠٠ من مائة / راسي وال

٤٠٠ إلى مائة / راسي وال



للجانب الرابع

الأصول العلمية التي تحكم أعداد الحسابات الختامية  
والقوائم العالمية

---



## مقدمة

المحاسبة علم من العلوم الاجتماعية تقوم على مبادئ وأصول علمية Principles . وهذه المبادئ النظرية تشتق عادة من فروض Postulates يتضح منها فيجمع المحاسبون عليها . وتتوقف صحة الأصول العلمية للمحاسبة على صحة هذه الفروض . وإذا ما تغيرت هذه الفروض لتغير الظروف الاجتماعية والاقتصادية فإن هذه المبادئ النظرية لا بد وأن تتغير لتلائم احتياجات وظروف المجتمع .

ولقد تعرضت جميع الكتب لموضوع إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية وما يصاحب ذلك من مستويات جردية . ولكن لم يتعرض أحد من الكتاب لدراسة المبادئ النظرية والفروض والسياسات التي تحكم إعداد هذه الحسابات أو القوائم وتوقف أهم في هذا الباب باظهار المبادئ والفروض والسياسات التي تحكم إعداد الحسابات الختامية والقوائم المالية لعلمنا بذلك نستكمل الصورة ونضيف شيئاً جديداً في هذا الموضوع .

والله اعلم بالصواب الذي قسمناه بينكم في هذه المبادئ النظرية والفروض والسياسات .

المحاسبة Accounting Unit والوحدة المحاسبية هذه قد تمثل في مشروع أو منشأة فردية وقد تأخذ شكل شركة أشخاص أو شركة أموال . كما قد تمثل في جزء من المشروع أو المنشأة كما في حالة المنشآت ذات الأقسام أو الفروع وأخيراً قد تمثل الوحدة المحاسبية في شكل وحدة اقتصادية كبيرة تتكون من عدة شركات مساهمة كما هو الحال في الشركات القابضة وتوابعها .

ومهما اختلف حجم الوحدة المحاسبية أو طبيعة نشاطها فاننا نقدر في هذه الوحدة مبدأ الاستمرار Going Concern أى أن الوحدة المحاسبية (المشروع

أو المنشأة ) قد قامت لتستمر في مزاوله نشاطها وليس بهدف تصفية أعمالها في نهاية السنة .

ولا شك أن المبادئ المحاسبية التي تحكم مشروع مستمر تختلف تماماً عن المبادئ التي تحكم حالات التصفية . ولعل أقرب مثل على ذلك أنه عند تقويم الأصول الثابتة في مشروع مستمر فإننا نقوموا على أساس ثمن التكلفة التاريخية مطروحاً منه قيمة الاستهلاك وذلك بغض النظر عن تقلبات الأسعار في السوق . أما في حالات التصفية فإن هذه الأصول تقوم على أساس أسعار السوق الجارية . ولا شك أن ظهور شركات المساهمة قد عضد هذا المبدأ المحاسبي ( مبدأ الاستمرار ) حيث أن حياة الشركة المساهمة لا تتوقف على حياة المساهم أو استمراره فيها فيستطيع المساهم أن يتنازل عن حصته في رأس المال بالبيع دون أن يؤثر ذلك على حياة الشركة .

وفي الوقت الذي نفترض فيه استمرارية حياة المشروع نجد أن هناك ظروفاً عديدة استلزمت ضرورة تقسيم هذه الحياة المستمرة إلى فترات دورية منتظمة تسمى بالفترات المالية أو المحاسبية . فأصحاب المصالح المختلفة في المشروع ( شركاء أو مساهمين أو دائنين ) يهمهم التعرف على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي من وقت لآخر ولهذا ظهر مبدأ الدورية Periodicity Concept . ويحدد كل مشروع بداية الدورة ونهايتها طبقاً لظروفه أو طبيعة نشاطه .

وخلال الدورة المحاسبية تحدث حركة في أموال المشروع يقوم المحاسب بتسجيلها في الدفاتر طبقاً لنظرية القيد المزدوج المتعارف عليها وحسب طريقة من طرائق المحاسبة المعروفة وذلك بهدف :

١ - تحديد نتائج أعمال المشروع من ربح أو خسارة خلال الفترة المالية ( الدورة المحاسبية ) .

٢ - تصوير المركز المالي للمشروع في نهاية هذه الفترة المالية .



## أولاً - تحديد نتائج الأعمال :

يتم تحديد نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة طبقاً لمبدأ متعارف عليه هو مبدأ « مقابلة الإيرادات بالنفقات » Matching Concept . ومعنى ذلك أنه لتحديد صافي الربح أو صافي الخسارة يجب مقابلة الإيرادات التي تحتقت خلال الفترة المسالية بالنفقات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات . وعلى ذلك فهناك عاملان أساسيان في تحديد نتيجة الأعمال هما الإيرادات والنفقات .

### ١ - الإيرادات :

يقصد بالإيرادات ما يدفعه العملاء مقابل السلع التي تبيعها لم المنشأة أو الخدمات التي تقدمها لهم . ويشكم معالجة الإيرادات مبدأ تحقيق الإيرادات  
Realization Concept

وقد ثار جدل علمي بين المحاسبين حول متى تعتبر الإيرادات قد تحققت لإمكان إثباتها بالدفاتر . وقد ظهرت أفكار عديدة في هذا الشأن منها أساس البيع Sale Basis والتي تعتبر أن عملية أو إتمام صفقة البيع سواء أكانت نقداً أو بالأجل تعتبر دليلاً كافياً على تحقيق الإيراد . وهناك الأساس النقدي Cash Basis الذي تعتبر أن الإيراد قد تحقق فعلاً عند تحصيل ثمن البيع أو الخدمة المؤداة وهناك أساس الإنتاج الذي يعتبر أن الإيراد يتحقق بقدر ما تم إنتاجه من عمل ( كما في حالات المقالات طويلة الأجل ) وهناك الأساس الزمني الذي يعتبر أن الإيراد يتحقق بمضي الزمن ( كما هو الحال بالنسبة لفوائد القروض ) .

غير أن مشكلة تحديد نتيجة الأعمال لا تتوقف عن حد التأكد من تحقيق الإيراد بل لابد من التحقق أيضاً من تطبيق قاعدة الاستحقاق Accrual Basis . التي تنادي بأن الفترة المالية لا يجب أن تستفيد من الإيراد الذي تحقق إلا بقدر ما يخصها من ذلك الإيراد . بصرف النظر عما حصل فعلاً من ذلك الإيراد خلال الفترة المسالية :

فاذا ما كنا نحدد نتيجة أعمال مشروع ما في نهاية حياة المشروع فسوف نجد أن الإيرادات التي تحققت خلال حياة المشروع تعادل تماماً الإيرادات المستحقة للمشروع . ولكن تقسيم حياة المشروع إلى فترات مالية والرجعة في تحديد نتيجة الأعمال خلال تلك الفترات قد يترتب عليه أن الإيرادات التي تحققت خلال الفترة المسالية قد تزيد أو تقل عن الإيرادات التي تم تحصيلها خلال تلك الفترة .

ومعنى ذلك أنه قد يتضح أن هناك بعض الإيرادات المتعلقة بالفترة المسالية التي تعد عنها الحسابات الختامية لم تحصل بعد أى إيرادات مستحقة *Accrued Income* ، وقد يتضح أن هناك بعض الإيرادات التي حصلت فعلاً خلال الفترة المسالية وأثبتت بالدقار ، ولكنها تخص فترة أو فترات مالية مقبلة أى إيرادات محصلة مقدماً *Income received in advance* وتعتبر الأولى حق من حقوق المنشأة تظهر ضمن أصول المركز المسالى . كما تعتبر الثانية بمثابة التزام على المنشأة تظهر ضمن خصوم المركز المسالى .

والقاعدة العامة في تحديد نتائج الأعمال هي أن يرسل إلى حساب الأرباح والخسائر (أو قائمة نتيجة الأعمال) كل الإيرادات التي تخص الفترة المسالية المعد عنها الحساب الختامى بصرف النظر عما إذا كانت هذه الإيرادات قد حصلت فعلاً أو لم تحصل خلال الفترة .

وقد سبق للطلاب دراسة التسويات الجردية المترتبة على تطبيق قاعدة الاستحقاق على بنود الإيرادات وأمر ذلك على حساب الأرباح والخسائر وقائمة المركز المسالى للمنشأة .

## ٢ - التفقات :

يمكن تقسيم التفقات التي يشقها المشروع إلى ثلاثة أنواع :

(١) تفقات مقابل خدمات أو منافع تستهلك فوراً : ومثال ذلك المصروفات الإدارية المختلفة التي يشقها المشروع مثل الإيجار والأجور والمرتبات ومصاريق النور والمياه . . . إلخ .

وعند معالجتنا لهذا النوع من التبعات هدفنا تحديد نتيجة تأثير الفترة المالية يجب مراعاة تطبيق قاعدة الاستحقاق السابق الإشارة إليها . فبعد توضيحنا في نهاية الفترة المالية أن المصروفات التي دفعتها المنشأة فعلاً قد تزيد أو تقل عما يخص الفترة المالية من هذه المصروفات . ومعنى ذلك أنه قد يتضح من المنشأة قد قامت بدفع بعض المصروفات المتعلقة بخدشات ستؤدى في فترة قادمة أى أن هناك مصروفات مدفوعة مقدماً . وقد يتضح أن هناك بعض المصروفات كان يجب أن تقوم المنشأة بدفعها لأنها تتعلق بخدشات خاصة بالفترة المالية ولكنها لم تدفع بعد أى مصروفات مستحقة . وتعتبر الأولى ( المصروفات المدفوعة مقدماً ) حقاً للمنشأة تظهر ضمن أصول المركز المالى في نهاية الفترة المالية وتعتبر الثانية ( المصروفات المستحقة ) إلزاماً على المنشأة تظهر ضمن خصوم المركز المالى .

والقاعدة العامة في تحديد نتيجة الأعمال هو تحميل حساب الأرباح والخسائر ( أو قائمة نتيجة الأعمال ) بكل ما تسحقه الفترة المالية من مصروفات بغض النظر عما إذا كانت هذه المصروفات قد دفعت فعلاً أو لم تدفع بعد وذلك تطبيقاً لقاعدة الاستحقاق المتعارف عليها .

(ب) نفقات مقابل خدمات أو منافع قصيرة الأجل ( أى منافع أو خدمات يمكن تخزينها لفترة قصيرة ) : ومثال ذلك البضاعة التي تشتريها المنشأة بقصد إعادة بيعها أو الخدمات التي تشتريها المنشآت الصناعية لتصنيعها ثم بيعها في شكل بضاعة جاهزة .

وعند تحديد نتائج أعمال الفترات المالية المختلفة تواجه المحاسب مشكلة تقويم أو تسعير المخزون السلعي المتبقى في نهاية الفترة المالية ( في شكل خدمات أو بضاعة جاهزة ) .

وقد جرى العرف بين المحاسبين على تقويم بضاعة آخر المدة على أساس سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل وذلك تمشياً مع سياسة الحيطة والحذر *Doctrines of Conservatism* والتي تعضى بأخذ كل الخسائر المتوقعة في الحسبان مع عدم أخذ أى ربح لم يتحقق فعلاً .

ولقد انتقلت طريقة تسعير بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل على أساس أنها تؤدي إلى التغيير في قيمة البضاعة وبالتالي في رقم نتيجة الأعمال من عام إلى آخر . كما أن السياسة التي تستند إليها طريقة التقويم هذه ( سياسة الحيلة والخلل ) قد قلت أهميتها في الوقت الحاضر ومادت سياسة الثبات *Doctrine of Consistency* والتي تقضى بضرورة تقويم بضاعة آخر المدة على أساس ثابت من عام لآخر حتى تتلافى أى احتمال تلاعب أو تغيير في رقم نتيجة الأعمال ، وحتى يمكن مقارنة نتائج أعمال المنشأة ومركزها المسالى من عام لآخر .

وتطبيقاً لسياسة الثبات فإن بضاعة آخر المدة يجب أن تقوم على أساس ثمن التكلفة دائماً وإذا ما انضح أن سعر السوق أقل أو يحتمل أن ينخفض في المستقبل فيمكن تكوين محصن مربوط الأسماعز بالفرق بين ثمن التكلفة وسعر السوق يحمل لحساب المتاجرة ويظهر بقائمة المركز المسالى مطروحاً من قيمة بضاعة آخر المدة المقومة على أساس ثمن التكلفة :

وقد ترتب على إتباع المنشآت لسياسة البيع بالأجل مشكلة محاسبية عند تحديد نتيجة الأعمال إلا وهي وجود حقوق للمنشأة في نهاية الفترة المالية لدى بعض العملاء لم تحصيل بعد لعدم استحقاق تواريخ السداد المتفق عليها بعد . وتطبيقاً لسياسة الحيلة والخلل فإن الأمر يستلزم ضرورة فحص مراكز هؤلاء العملاء المالية في نهاية الفترة المالية وتكوين محصن لمقابلة الديون المشكوك في تحصيلها يحمل لحساب الأرباح والخسائر ويظهر مطروحاً من رصيد المدينين بقائمة المركز المسالى للمنشأة . وقد سبق للطالب دراسة التسويات الجردية المترتبة على تكوين هذه المحصنات وكذلك الحال بالنسبة لمخصص الخصم الذى قد يسمح به لبعض العملاء عند السداد في أوائل الفترة المالية التالية .

(ج) نفقات مقابل خدمات أو منافع معمرة (طويلة الأجل) :

ومثال ذلك النفقات الاستثمارية في أصول ثابتة كالأراضي والمباني والعدد والآلات والسيارات . . . الخ .

وبناءً على هذا ، فإن القيمة الثابتة (الثابتة) هي القيمة التي لا تتغير مع تغير الأسعار ، وهي القيمة التي لا تتغير مع تغير الأسعار ، وهي القيمة التي لا تتغير مع تغير الأسعار .

والمشكلة التي تواجه المحاسب عند حساب القيمة الثابتة هي القيمة المختلفة من حياة المنشأة المستمرة من قوائم هذا النوع ، الذي يعبر عن القيمة على قيمة الأصول الثابتة والذي يتلخص فيه الاستهلاك .

وقد جرت عادة المحاسبين على تسجيل الأصول الثابتة بالدفاتر بشمن تكلفتها الأساسية تمثيلاً مع مبدأ التكلفة التاريخية ، بالفعل بصرف النظر عن تقلبات مستوى الأسعار . ويقوم هذا المبدأ المحاسب في فرض ثبات قيمة العملة Stability of Money Value .

ويتم احتساب عبء الاستهلاك على أساس التكلفة الأصلية أو التاريخية لأصل الثابت تمثيلاً مع هذا القرض .

ولقد تعرض هذا القرض المحاسب إلى انتقاد شديد وخاصة من الاقتصاديين ، إذ أن مستوى الأسعار في ارتفاع مستمر وحساب الاستهلاكات على أساس التكلفة التاريخية يؤدي إلى إظهار أرباح أكثر من الحقيقة . ولا شك أن المحاسبين يعلمون تماماً أن فرض ثبات قيمة العملة ليس صحيحاً على إطلاقه وأن الأمر يتطلب علاج حاسم لمشكلة تقلبات الأسعار وكيفية معالجتها محاسبياً . وقد ظهرت اقتراحات عديدة في هذا الصدد نذكر منها على سبيل المثال إعادة تقويم الأصول الثابتة من وقت لآخر كل خمس سنوات ، مثلاً ، أو استخدام الأرقام القياسية ، أو الاكتفاء بالخاق جداول تفسيرية للأرقام الظاهرة في قائمة المركز المالي لبيان مدى صحة التكاليف التاريخية في ظل الأسعار الحالية ، أو الاكتفاء بكتابة تفسيرات للأرقام الظاهرة بالقوائم المالية ومدى الاعتماد عليها .

وقد سبق للطالب دراسة الطرق المختلفة لقياس الاستهلاك ومعالجته محاسبياً .

عرض البيانات الخاصة بتحليل نتائج الأعمال :

بعد إجراء جميع التسويات الجردية المتعلقة بالإيرادات والتنفقات يتم المقابلة بينهما في شكل حسابات ختامية .

وتتم هذه المقابلة على مرحلتين :

(أ) مرحلة المقابلة المباشرة بين إيرادات المبيعات (أو الخدمات) وبين تكلفة هذه المبيعات (أو الخدمات) ، وذلك بقصد الوصول إلى مجمل ربح أو خسارة الفترة المالية .

وتتم هذه المقابلة في حساب المتاجر .

(ب) مرحلة المقابلة غير المباشرة بين ناتج المرحلة السابقة ( مجمل الربح أو الخسارة ) مضافاً إليه أو مطروحاً منه عناصر الإيرادات العرضية الأخرى والتي لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بنشاط المنشأة الأساسي وبين عناصر التنفقات الأخرى التي لا ترتبط ارتباطاً مباشراً بتكلفة المبيعات بل ترتبط ارتباطاً أساساً بالفترة الزمنية التي تحدد نتائج أعمالها مثل الإيجار ومصاريف للتور والمياه . . الخ . وذلك بقصد الوصول إلى صافي ربح المنشأة أو صافي خسارتها خلال الفترة المالية :

وتتم هذه المقابلة بحساب الأرباح والخسائر .

والانجاء الحديث في عرض بيانات نتائج الأعمال هو إظهار هذه البيانات في شكل قائمة أو تقرير أطلق عليها قائمة نتيجة الأعمال (أو قائمة الأرباح) .

وقد اختلف المحاسبون فيما بينهم بخصوص البنود الواجب إظهارها في تلك القائمة . فهناك فريق يرى أن تلك القائمة يجب أن تظهر صافي الربح الناتج من جميع العمليات التجارية سواء كانت هذه العمليات متعلقة بالنشاط العادي للمنشأة أو بأي أعمال أخرى طارئة ليس لها علاقة بالنشاط العادي مثل الأرباح الناتجة عن بيع أصل من أصول المنشأة وهذا الفريق في الحقيقة يريد ما يطلق عليه مبدأ الربح الشامل All-inclusive concept

وفكرة الربح الشامل تتفق مع وجهة نظر أصحاب المشروع وبالتالي نظرية الملائمة المدركة .

ويرى فريق آخر أن قائمة الأرباح يجب أن تظهر فقط الأرباح الناتجة من العمليات المعتادة بمزاولة الشركة نشاطها العادي المتكرر . وأية أرباح أو مصروفات أو خسائر طارئة (Unusual, non-recurring or extraordinary gain or loss)

يجب أن تظهر في قائمة التوزيع التي سيأتي ذكرها فيما بعد . وهذا الفريق في الحقيقة يؤيد (مبدأ الربح العادي) Current Operating Concept الذي يتفق مع وجهة نظر الإدارة : فالربح العادي يظهر مقدرة الشركة الإنتاجية . وعلى أساس هذه القدرة تبني الإدارة سياساتها الإدارية المقبلة .

ولكننا نرى إنه وإن كان من المنحصر التفرقة بين الأرباح العادية التي تهتم الإدارة والأرباح غير العادية : إلا أنه يجب التفرقة بين هذين النوعين في داخل قائمة الأرباح عن طريق تخصيص جزء من القائمة لكل نوع على حدة .

ونعرض فيما يلي البيانات المتعاقبة بتحديد نتائج الأعمال في شكل تقرير أو قائمة مع بيان كل من الأرباح العادية وغير العادية والتي تحققت خلال الفترة كل على حدة :

قائمة نتيجة الأعمال (الأرباح) عن الفترة المنتهية في ...

جنيه	جنيه	جنيه
إيرادات المبيعات	×	
- مردودات المبيعات	×	
صافي إيرادات المبيعات		xx
يطرح تكاليف المبيعات :	×	
بضاعة بالمخزن (أول المدة)	×	
المشتريات (خلال الفترة)	×	
- مردودات المشتريات	×	
صافي المشتريات (خلال الفترة)	×	
مصاريف مشتريات (رسوم بخركية ، تقبل ، عمولة ..)	×	
تكلفة مشتريات الفترة		×
		xx
- بضاعة بالمخزن (آخر الفترة)	×	
	×	
مصاريف بيع وتوزيع متغيرة	×	xx
تكلفة المبيعات		xx
مجموع ربح - خسارة الفترة المالية		
بضائف إليه : إيرادات أخرى متعلقة بنشاط المشروع		
العادي :		
خصم مكتب		×
		xx
يطرح منه : نفقات وخسائر متعلقة بنشاط المشروع العادي		
إيجار	×	
أجور ومزونات	×	
استهلاكات أصول ثابتة	×	
مصرفات ومياه	×	
مصرفات تليفون	×	
مصرفات انتقال	×	



مصروفات إدارية مختلفة	X	
خصم مسموح به	X	
... الخ.	X	
		X
صافي الربح العادي		X X
مضاف إليه		
إيرادات عرضية (غير متعلقة بالنشاط العادي) :		
إيراد عقار	X	
إيراد استثمار	X	
قوائد بنك	X	
أرباح بيع أصل ثابت	X	
		X
		X X
يطرح منه :		
مصروفات أو خسائر غير متعلقة بنشاط المشروع العادي :		
مصاريف دعاوى قضائية	X	
خسائر بيع أصل ثابت	X	
		X
صافي الربح النهائي للمشروع		X X X

### عرض البيانات الخاصة بتوزيع الأرباح :

نعرضنا في الفصل الثاني من الباب الثاني لمشاكل توزيع الأرباح بين الشركاء في شركات التضامن باعتبارها من العمليات التي تؤثر على الحسابات الشخصية (الجارية) للشركاء .

و يتم عرض البيانات الخاصة بتوزيع الأرباح في شكل حساب يطلق عليه « حساب توزيع الأرباح أو الخسائر » وفيما يلي نموذجاً لهذا الحساب :

حساب توزيع الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ...

من ح/الأرباح والخسائر من ح/فائدة المسحوبات :	xx	إلى ح/الأرباح والخسائر (أو) إلى ح/فائدة رأس المال :	xx
ا	x	ا	x
ب	x	ب	x
	xx		
من ح/فائدة حساب شخصي مدين (أ)	xx	إلى ح/مربعات الشركاء :	xx
		ا	x
		ب	x
			xx
		إلى ح/ فائدة حساب شخصي دائن ب رصيد	xx
	xx		xx
رصيد	xx	إلى الحسابات الشخصية :	
		ا	
		ب	x
	xx		xx
			xx

ويمكن إظهار هذه البيانات في شكل قائمة تسمى قائمة توزيع الأرباح على

النحو التالي :

قائمة توزيع الأرباح عن السنة المنتهية في . . . .

المجموع	ب	ا	بيان
xx			صافي أرباح العام
			يضاف :
xx	x	x	فائدة مسحوبات
xx		x	فائدة حساب شخص مدين
xx			
			يطرح :
xx	x	x	فائدة رأس المال
xx	x	x	مرتبات الشركاء
xx	x		فائدة حساب شخص دائر
xx			
xx	x	x	رصيد متبقى
			نصيب كل شريك من الأرباح الباقية

## ثانياً - تصوير المركز المالى :

تهدف المنشآت إلى إظهار مركزها المالى فى نهاية كل فترة مالية . وتنحصر مشاكل تصوير المركز المالى فيما يلى :

( ا ) تقويم عناصر المركز المالى .

( ب ) تبويب عناصر المركز المالى :

( ج ) عرض بيانات المركز المالى .

فبالنسبة لمشكلة التقويم فإن أسس تقويم الأصول المتعارف عليها إنما تنوقف على طبيعة الأصل . فالأصول الثابتة تقوم بثمن تكلفتها ناقصاً الاستهلاك . ويقصد بثمن التكلفة ثمن شراء الأصل مضافاً إليه جميع المصروفات الرأسمالية الخاصة بهذا الأصل مثل الرسوم الجمركية وعمولة الشراء وكل ما يصرف على الأصل الثابت المشتري حتى يصبح معداً للاستعمال أما بالنسبة للأصول الثابتة التى يتم صنعها بمعرفة المنشأة نفسها فيقصد بثمن التكلفة جميع عناصر التكاليف التى صرفت على تصنيع هذا الأصل كما هى موضحة بقوائم التكاليف . أما الاستهلاك الواجب خصمه من تكلفة الأصل الثابت فتمثل النقص التدريجى الذى يطرأ على الأصل الثابت نتيجة الاستعمال أو مضى المدة أو التقادم .

وفد سبق لنا الإشارة إلى المبادئ والفروض التى تحكم تقويم الأصول الثابتة كبداء التكلفة التاريخى وفرض ثبات قيمة العملة .

أما بالنسبة لتقويم عناصر الأصول المتداولة فقد سبق أن أشرنا إلى أسس تقويم المخزون السلعى وعناصر المدينين والسياسة التى تحكم هذا التقويم :

أما بالنسبة لمشكلة تبويب عناصر المركز المالى فإن هذه العناصر تقسم إلى مجموعتين رئيسيتين :

١ - أما المجموعة الأولى والتى يطلق عليها أصول أو موجودات أو أوجه استثمار والتى تتكون من بنود تمثل ما يملكه المشروع فعلا من تلك العناصر .

وتنقسم هذه المجموعة إلى مجموعتين تضم كل مجموعة منها عناصر تتفق في خصائص معينة تميزها عن العناصر المكونة للمجموعة الأخرى، وهي :

— أصول ثابتة ( أوجه استثمار طويلة الأجل ) .

— أصول متداولة ( أوجه استثمار قصيرة الأجل ) .

٢ — المجموعة الثانية والتي يطلق عليها رأس المال والخصوم أو مصادر الأموال ، والتي تتكون من عناصر تمثل التزامات على المشروع سواء لأصحابه أو للغير : وتنقسم هذه المجموعة إلى قسمين رئيسيين :

— حقوق أصحاب المشروع .

— حقوق الغير وهذه بدورها تنقسم إلى :

— خصوم أو التزامات ثابتة أو طويلة الأجل .

— خصوم أو التزامات متداولة أو قصيرة الأجل .

ومن وجهة نظر أصحاب المشروع ( الملكية المشتركة ) يعتبر المركز المالي تقرير عن أصول المنشأة وما يقابلها من حقوق للغير ولأصحاب المشروع . أما من وجهة نظر الإدارة ( الشخصية المعنوية ) المركز المالي عبارة عن تقرير عن مصادر الأموال وأوجه استثمار هذه الأموال .

وعلى ذلك تتضمن بيانات المركز المالي الأصول وتمثل أوجه الاستثمار يقابلها رأس المال والخصوم وتمثل مصادر الأموال . وقد سبق أن عرفنا رأس المال ، ونجد بنا في هذا المقام أن نشير بشئ من التفصيل إلى ما يقصده المحاسبون بالأصول والخصوم .

طبيعة الأصول : Nature of Assets

يختلف تعريف الأصل باختلاف وجهة النظر المتبعة . فإذا نظرنا من وجهة نظر أصحاب المشروع وأبدنا فكرة الملكية المشتركة فإن الأصل ما هو إلا كل شئ يملكه المشروع وله قيمة . والفكرة الأساسية لهذا التعريف

هي أن أصحاب المشروع يعتبرون أن جوهر أى أصل هو قدرته على سداد ديون المنشأة . Debt-paying Ability وحتى يكون للأصل قدرة على سداد الديون لا بد :

١ — أن يكون مملوكا للمنشأة . ٢ — أن يكون له قيمة معينة .

وهذا التعريف يتفق مع طبيعة المشاكل التى واجهها المحاسبون فى العصور الأولى عندما كانت المشروعات صغيرة ومثلة فى مشروعات فردية ذات حياة إنتاجية محدودة أى لا تتصف بمبدأ الاستمرار . وعندما كان أصحاب هذه المشروعات يلجأون إلى القروض القصيرة الأجل فى تمويل مشروعاتهم وكانت هذه القروض تمنح على أساس المركز المالى للمنشأة . ونتيجة لهذه الظروف كانت المشكلة الرئيسية تدور حول مقدرة المشروع على سداد ديونه . وفى ظل هذه المشكلة كان من الطبيعى أن يهتم المحاسبون بتعريف الأصل على أساس مقدرة على سداد الديون .

ويعاب على التعريف السابق أن اهتمام أصحاب هذا التعريف بمقدرة الأصل على سداد الديون فيه تجاهل لمبدأ استمرار المشروع . فان مشكلة سداد الديون تواجه المشروع عادة عند التصفية كما أنه قد جيزت العادة على أن تسدد المنشأة ديونها الجارية التى تستحق من وقت لآخر فى أثناء حياة المشروع من أرباحها المحققة وليس من أصولها .

كما أن اهتمام التعريف بعامل الملكية والقيمة فقط كصفات مميزة للأصل لا تكفى للدلالة على كثير من البنود التى تظهر فى قائمة المركز المالى والتى تعتبر فى نظر المحاسبين أصولا — فثلا — هناك بنود المصروفات المقدمة ومصروفات التأمين والحملات الإعلانية فأنها جميعاً تعتبر أصولا وتؤخذ فى الحسبان عند عمل قائمة المركز المالى ولكنها فى نفس الوقت لا تتصف بأية صفة من صفات الملكية القانونية .

ونتيجة لظهور المشروعات الضخمة مثل الشركات المساهمة التى تتميز بمبدأ الاستمرار يقتضى النظر من حياة المساهمين . ونتيجة لتغير اتجاهات

المقرضين الذين أصبحوا يهتمون بمقدرة المشروع الإنتاجية كأساس للاقراض كان من الطبيعي في ظل هذه الظروف الجديدة أن يهتم المحاسبون بمقدرة المشروع الربحية أو الإنتاجية وكان من الطبيعي أيضاً أن يعرفوا الأصل كانه عامل من عوامل الإنتاج .

والاهتمام هنا ينصب على المقدرة الإنتاجية للأصل . وهذا التعريف يتفق مع وجهة نظر الإدارة وأصحاب نظرية الشخصية المعنوية . ويعاب على هذا التعريف أنه غير شامل أى أنه لا يشمل كل الصفات Attributes التي تميز الأصول . فإنه وإن كان من أهم أغراض أصول المنشأة هو استخدامها في الإنتاج إلا أنها لها أيضاً قيمتها في سداد ديون المنشأة ، وأى تعريف دقيق للأصل يجب أن يعطى أهمية لكلا العاملين — أى المقدرة الإنتاجية والمقدرة على سداد الديون .

كما أن هناك بعض الأصول التي تظهر في قائمة المركز المالى ومن الصعب أن نحدد لها مقدرة إنتاجية معينة ، فهناك مثلاً شهرة المحل التي تعتبر أصلاً من الأصول — وخاصة عند شرائها — ولكنه من الصعب تحديد المقدرة الإنتاجية لهذا الأصل على وجه الدقة ، ومثال آخر هو نخالة التأمين على حياة الشركاء فإنه من الصعب أن نفسر سبب ظهور هذا البند في قائمة المركز المالى حيث أن التأمين ليس له مقدرة إنتاجية معينة يمكن تحديدها .

ورب أفضل طريقة لتعريف الأصل أن ننظر من وجهة نظر المشروع نفسه ، فن الواجهة الأخيرة يمكن تعريف الأصل بأنه عبارة عن خدمات مستقبلية Service potential وهذا التعريف أكثر دقة وأكثر شمولاً من التعريفين السابقين ، والسبب واضح إذ أن تعريف الأصل في صورة خدمات يمكن أن يفسر لنا سبب ظهور أى بند من البنود في جانب الأصول في قائمة المركز المالى ، التأمين يمكن اعتباره تلك الخدمات التي تمنع أو تقلل عامل المخاطرة التي يتعرض لها الأصل ويصبح عديم الفائدة بالنسبة للمشروع . ومصاريف التأسيس ما هي إلا قيمة الخدمات التي يقدمها المؤسسون للشركة عند بداية تكوينها والتي تستفيد منها عدة من مستقبلية وهكذا .

وتعريف الأصل في صورة مخيمات يعتبر تعريفاً أكثر شمولاً من كونها أرض تابعة حيث أن الخدمات التي توفر عن الأصل يمكن استعمالها في أي شأن إنشائي للشروع ، كما يمكن استعمالها في تنفيذ ديون والتزامات المنشأة . وبذلك نكون قد جهنا بين كل صفات الأصل : مقدرة الإنتاجية ومساهمة على مداد الديون .

### طبيعة الخصوم : Nature of Liabilities

كما في حالة الأصول لا يوجد اتفاق تام بين المحاسبين بخصوص تعريف الخصوم فهناك من يعرف الخصوم على أنها حقوق الغير طرف أصحاب المشروع Claims against the proprietor أو بمعنى آخر مسئوليات أو التزامات أصحاب المشروع تجاه الغير Obligations of proprietors . وهذا التعريف يتفق مع وجهة نظر ملاك المشروع وبالتالي مع نظرية الملكية المشتركة . وإذا أيدنا هذا التعريف للخصوم يجب أن يكون عنوان الجانب الأيسر من قائمة المركز المالي « رأس المال والخصوم » حيث أن رأس المال يعبر عن حقوق أصحاب المشروع ، وأما الخصوم فتعبر عن حقوق الغير وهناك اختلاف في طبيعة كل منهما .

أما أصحاب نظرية الشخصية المعنوية الذين يؤيدون وجهة نظر الإدارة ولا يفرقون بين رأس المال المملوك ورأس المال المقترض فانهم يعرفون الخصوم على أنها حقوق على أصول المنشأة Claims on the Assets سواء حقوق الغير أو حقوق أصحاب المشروع . وبجارية مع هذا التعريف للخصوم يمكن أن نعنوان الجانب الأيسر من قائمة المركز المالي بعنوان « الخصوم » فقط . أما بالنسبة لمشكلة عرض بيانات المركز المالي فهناك طريقتان لعرض تلك البيانات :

(١) الطريقة التقليدية لعرض تلك البيانات والتي تتمثل في عرض هذه البيانات في شكل جدول أو حساب ذو جانبيين ، جانب يمثل الأصول أو



الموجودات أو أوجه الاستثمار والجانب الآخر وعيئل الخصوم ورأس المال أو الالتزامات أو مصادر الأموال .

(ب) الاتجاه الحديث لعرض هذه البيانات والتي يتمثل في عرض بيانات المركز المالي في شكل تقرير أو قائمة Report Form . وطبقاً لهذه الطريقة فإنه يمكن عرض بيانات المركز المالي وترتيبها في شكل تقرير أو قائمة وبطرق متعددة تمكن من إيجاد ارتباط أو علاقات لها أهميتها بين مجموعات كل مصادر الأموال وأوجه الاستثمار ( أو بين الأصول والخصوم رأس المال ) .  
ونعرض فيما يلي نموذجاً لمركز مالي لإحدى الشركات يتمشى مع الاتجاه الحديث لعرض بيانات المركز المالي :

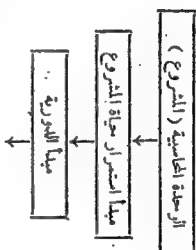
قائمة المركز المالي لشركة . . . . . في . . . . .

أولاً - أوجه الاستثمار (أصول)			
أوجه استثمار طويلة الأجل (أصول ثابتة)			
أراضي		X	
مباني (تكلفة)	X		
- مخصص استهلاك	X		
عدد وآلات (تكلفة)	X		
- مخصص استهلاك	X		
		X	
سيارات (تكلفة)	X		
- مخصص استهلاك	X		
		X	
أثاث (تكلفة)	X		
- مخصص استهلاك	X		
		X	
مجموع أوجه الاستثمار طويلة الأجل			XX
أوجه استثمار قصيرة الأجل (أصول متداولة)			
بضاعة بالمخزن		X	
مدينون	X		
- مخصص ديون مشكوك فيها	X		
		X	
أوراق قبض	X		
- مخصص أجور	X		
		X	
استثمارات مالية	X		
- مخصص هيوط أسعار	X		
		X	
نقدية :			
نقدية بالبنوك	X		

تقديية بالجزئية	X		
		X	
مجموع أوجه الاستثمار قصيرة الأجل			XX
مجموع أوجه الاستثمار			XX
<hr/>			
ثانياً - مصادر الأموال : ( رأس مال وخصوم )			
حقوق الشركاء :			
رأس مال الشركة :			
حصة الشريك أ	X		
حصة الشريك ب	X		
		X	
حسابات شخصية :			
حساب شخص أ	X		
حساب شخص ب	X		
		X	
مجموع حقوق الشركاء		-	X
حقوق الغير :			
الزمامات طويلة الأجل : ( خصوم ثابتة )			
قرض بضمان العقار		X	
الزمامات قصيرة الأجل : ( خصوم متداولة )			
بنك ( يجب على المكشوف )	X		
دائنون -	X		
أوراق دفع	X		
مصرفات مستحقة	X		
		X	
مجموع حقوق الغير			XX
مجموع مصادر أموال			XXX

وفي ختام هذا الباب نلخص المبادئ والقروض والسياسات التي تحكم  
تحديد نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي في الشكل التالي :

( ١٤٢ - محاسبة شركات الاشخاص )

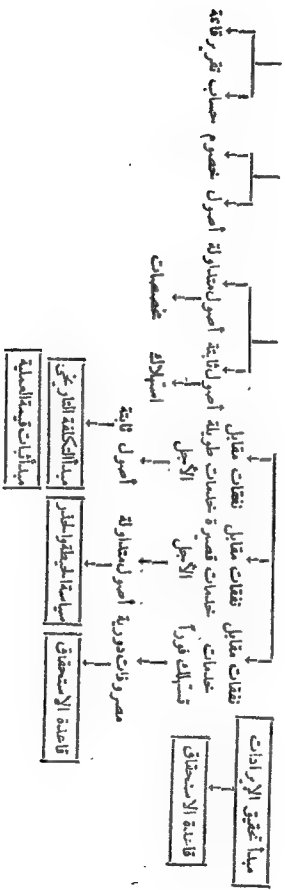


### تصوير المركز المالي في نهاية الدورة

عرض عناصر المركز المالي	توزيع عناصر المركز المالي	تقويم عناصر المركز المالي
↓	↓	↓

### تحديد نتائج الأعمال خلال الدورة

مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات	مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات
↓	↓
نفقات	إيرادات





## البَابُ الْخَامِسُنْ

### انفصال شركة التضامن

• مقدمة

- الفصل الأول : المشاكل المحاسبية لتصفية شركات التضامن
- الفصل الثاني : انقضاء شركة تضامن بسبب بيعها لشركة مساهمة
- الفصل الثالث : انقضاء شركة التضامن بسبب انضمامها أو اندماجها  
في شركة تضامن أخرى
- الفصل الرابع : انقضاء شركة التضامن وإعادة تنظيمها





## مقدمة

الأسباب العامة لانقضاء الشركات :

هناك أسباب عامة للانقضاء تشترك فيها جميع الشركات سواء كانت شركات أشخاص أو شركات أموال وهي :

أولاً - انقضاء الميعاد المحدد للشركة وذلك ما لم يتضمن عقد الشركة شرطاً يقضى بالتجديد :

ثانياً - إجماع الشركاء على إنهاء الشركة قبل حلول الميعاد المحدد لانقضائها

ثالثاً - انتهاء العمل الذي تأسست الشركة من أجله حتى ولو لم تلتئم المدة المحددة للشركة في عقد تأسيسها .

رابعاً - هلاك جميع موجودات الشركة أو معظمها بحيث يتعذر الاستمرار في أعمال الشركة :

خامساً - انضمام الشركة إلى شركة أخرى قائمة أو اندماج الشركة مع شركة أو أكثر وتكوين شركة جديدة .

سادساً - التأميم وهو استيلاء الدولة على الشركة مقابل تعويض عادل تدفعه الدولة للشركاء أو المساهمين .

الأسباب الخاصة لانقضاء شركات الأشخاص :

أولاً - انسحاب أحد الشركاء من الشركة بشرط أن يكون انسحابه منصوصاً قانوناً ، فإذا كانت الشركة غير محددة المدة فيجوز للشريك الانسحاب بشرط إعلان رغبته في الانسحاب إلى سائر الشركاء ، وأن يكون الانسحاب بحسن نية ، وأن يختار الوقت المناسب للانسحاب . أما إذا كانت الشركة محددة المدة فلا يجوز الانسحاب قبل حلول الأجل .

ثانياً - وجود أسباب قوية تدعو إلى الانقضاء ويكون ذلك نتيجة حكم قضائي كوقوع منازعة شديدة بين الشركاء ، أو وقوع أزمة اقتصادية شديدة

تحول دون الاستمرار في الشركة ، أو إصابة أحد الشركاء بمرض أو عاهة تقعه عن مؤصلة العمل في الشركة .

ثالثاً - عدم قيام أحد الشركاء بما تعهد به .

رابعاً - وفاة أو إصهار أو إفلاس أو الحجر على أحد الشركاء نتيجة إصابته بالسفه أو العته أو الجنون .

خامساً - بيع الشركة إلى شركة مساهمة .

### المشاكل الخاصة لانقضاء شركات التضامن :

يترتب على انقضاء الشركة ونجوب حلها وانتهاء العمل بعقد الشركة الأصل . والمشاكل الخاصة التي تواجهنا عند حل الشركة تنوقف على سبب الانقضاء ونتيجته . ولعلنا نفرق هنا بين أربعة حالات :

أولاً - انقضاء الشركة وحلها ثم تصفيتها . وتقصد بالتصفية انتهاء أعمال الشركة Liquidation . فيعين للشركة مصنف يقوم ببيع أصول الشركة وتحصيل ما لها من ديون طرف الغير ، ثم تسليم ما عليها من ديون للغير ، وأخيراً توزيع ما تبقى بعد ذلك من أموال على أصحاب الحقوق في المشروع .

ثانياً - انقضاء الشركة وحلها بسبب بيع الشركة إلى شركة مساهمة ، وحل الشركة في هذه الحالة لا يؤدي إلى بيع الأصول وتحصيل الديون وسداد الالتزامات التي على الشركة للغير وتوزيع الباقي على الشركاء ، ولكنه يؤدي إلى نقل كل أو بعض أصول شركة التضامن إلى شركة المساهمة وتسهده الشركة المساهمة بسداد كل أو بعض ديون شركة التضامن . وفي مقابل صافي الأصول المنقولة تدفع شركة المساهمة ثمناً مهماً يقدم عادة في صورة « أسهم عينية » .

ثالثاً - انقضاء الشركة وحلها ثم إعادة تكوينها وذلك في حالة انضمام الشركة إلى شركة أخرى قائمة Merger أو اندماج الشركة مع شركة أخرى أو أكثر وتكوين شركة جديدة Amalgamation . وحل الشركة المنضمة أو المنندجة لا يستتبع بالتالي تحويل أصول الشركة إلى نقدية وسداد ما عليها

من التزامات كما في حالة التصفية ولكنه يؤدي إلى انتقال الأصول المختلفة بعد إعادة تقديرها إلى الشركة الجديدة وتتعهد الشركة الجديدة بسداد كل أو بعض ديون الشركة المنضمة أو المتدعمة ويصبح الشركاء في الشركة المنضمة أو المتدعمة شركاء في الشركة الجديدة .

رابعا - انقضاء الشركة ثم إعادة تنظيمها . وإعادة التنظيم هو مجرد إجراء تغييرات على هيكل رأس المال Capital Readjustment وذلك عن طريق تخفيض رأس المال أو زيادته أو إعادة تقدير عناصر الأصول والخصوم المختلفة ويلاحظ أن إعادة التنظيم لا يؤدي إلى حل الشركة ولا يفقدها شخصيتها المعنوية كما هو الحال عند إعادة تكوين الشركة .

وقد يترتب على إعادة التنظيم خروج شريك أو أكثر من الشركة أو انضمام شريك جديد .

وسوف نتناول فيما يلي معالجة المشاكل المحاسبية التي تنشأ في كل حالة من الحالات السابقة .

# الفصل الأول

## المشاكل المحاسبية للتصفية

عند إجراء عملية التصفية يواجه المحاسب بعض المشاكل المحاسبية التي تحتاج إلى معالجة في الدفاتر وهذه المشاكل تنشأ عند :

١ - تحويل أصول الشركة إلى نقدية .

٢ - توزيع النقدية .

**تحويل أصول الشركة إلى نقدية :**

تبدأ عملية التصفية من الناحية المحاسبية عادة بإقفال الدفاتر وإعداد قائمة تبين المركز المالي للشركة في تاريخ بدء التصفية - أي قائمة بما تملكه الشركة من أصول ولما عليها من التزامات مختلفة . ثم يقوم المصنف ببيع أصول المنشأة وتحويلها إلى نقدية سائلة وكذلك تحصيل ما للشركة من ديون لدى الغير ممثلة في شكل حسابات مدينين أو أوراق قبض أو مبالغ مالموعة مقلماً أو تأمينات لدى الغير .

ولمعرفة ما تسفر عنه عملية البيع والتحصيل هذه من ربح أو خسارة يفتح حساب يسمى ح / التصفية وتتوقف القيود المحاسبية التي تجري بالدفاتر والتي ترحل إلى هذا الحساب الجديد على الطريقة التي يتمكن بها المصنف من بيع الأصول وتحصيل الديون . فقد يتبع المصنف إحدى طريقتين لتحويل أصول الشركة إلى نقدية :

**١ - تحويل أصول المنشأة دفعة واحدة إلى نقدية :**

قد يتمكن المصنف من بيع أصول المنشأة وتحصيل كل ما لها من ديون دفعة واحدة وفي هذه الحالة يتعلم علينا معرفة الربح أو الخسارة الناتجة من بيع أي أصل أو تحصيل أي دين على حدة وإنما تكون الوصول إلى صافي الربح أو

الخسارة التي حققها عملية تحويل الأصول — كوحدة واحدة — إلى نقدية . ويتم ذلك بجعل حساب التصفية مديناً بالقيمة الدفترية للأصول التي أمكن تحويلها إلى نقدية سواء بالبيع أو التحصيل مع جعل حسابات تلك الأصول المختلفة دائنة بنفس القيمة وبذلك تغفل حسابات تلك الأصول ويكون القيد كالاتي :

من / التصفية	إلى المذكورين
٣ / الأراضي والمباني	٣ /
٣ / العدد والآلات	٣ /
٣ / الأثاث	٣ /
٣ / المدينين	٣ /
٣ / أوراق قبض	٣ /
	البلغ

ثم تثبت القيمة التي حققها المصنف من عملية تحويل تلك الأصول إلى نقدية وذلك بجعل حساب التصفية دائناً بهذه القيمة مع جعل حساب الخزينة أو البنك مديناً ويكون القيد كالاتي :

من / الخزينة أو / البنك

إلى / التصفية

#### ٢ — تحويل كل أصل على حدة إلى نقدية :

قد لا يتمكن المصنف من إتمام عملية تحويل أصول المنشأة إلى نقدية دفعة واحدة بل يقوم المصنف ببيع كل أصل أو تحصيل كل دين من ديون المنشأة على عدة كلمات تهيأ له الظروف المناسبة . وفي هذه الحالة يمكن تحديد مقدار الربح أو الخسارة الناتجة من تحويل كل أصل إلى نقدية وذلك بمقارنته القيمة النقدية التي حصل عليها المصنف من تحويل الأصل إلى نقدية بالقيمة الدفترية لهذا الأصل في تاريخ بدء عملية التصفية .

فإذا كانت القيمة النقدية التي تحققت من عملية التحويل أكبر من القيمة الدفترية للأصل كان الفرق بين القيمتين ممثلاً للربح الناتج من عملية التحويل

ولإثبات عملية بيع الأصل يجعل حساب الخزينة أو البنك مدبناً بشمن البيع وحساب الأصل دائناً بقيمته الدفترية وحساب التصفية دائناً بالفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية للأصل ويكون القيد كالاتي :

من س / الخزينة أو س / البنك ( القيمة المحصلة )

إلى مذكورين

س / الأصل ( القيمة الدفترية )

س / التصفية ( الفرق )

ويترتب على إجراء هذا القيد ورحيله إلى الحسابات الخاصة به إقفال حساب الأصل وجعل حساب التصفية دائناً بالربح الناتج من بيع هذا الأصل :  
أما إذا كانت القيمة التقديرية من بيع الأصل أو محصيل الدين أقل من القيمة الدفترية لهذا الأصل كان الفرق ممثلاً للخسارة الناتجة من عملية تحويل هذا الأصل إلى نقدية سائلة . ولإثبات هذه العملية يجعل حساب الأصل المباع أو الحساب الممثل للدين المحصل دائناً بالقيمة الدفترية مع جعل حساب البنك أو الخزينة مدبناً بشمن البيع أو بالقيمة المحصلة وحساب التصفية مدبناً بالفرق بين القيمة الدفترية للأصل والقيمة المحصلة ويكون القيد كالاتي :

من مذكورين

س / البنك أو الخزينة ( القيمة المحصلة )

س / التصفية ( الفرق )

إلى س / الأصل ( القيمة الدفترية )

ويؤدي هذا القيد إلى قفل حساب الأصل ورحيل الخسارة الناتجة عن عملية تحويل هذا الأصل إلى نقدية إلى الجانب المدين من حساب التصفية .

ملاحظات :

١ — قد يتفق الشركاء فيما بينهم على أن يستولى أحد الشركاء على أحد أصول الشركة وفي هذه الحالة يجعل حساب رأس مال هذا الشريك مدبناً بالقيمة التي قدرت لهذا الأصل مع جعل حساب الأصل دائناً بالقيمة الدفترية لهذا الأصل والفرق بين القيمتين يرحل إلى حساب التصفية . فإن كان الفرق

مثلاً لخسارة جمل حساب التصفية مدينياً ؛ وإن كان بدلاً لربح جمل حساب التصفية دائناً به وتكون القيود كالأتي :

من س / رأس مال الشريك ( القيمة المقدرة )

إلى مذكورين

س / الأصل ( القيمة الدفترية )

س / التصفية ( الربح )

أو

من مذكورين

س / رأس مال الشريك ( القيمة المقدرة )

س / التصفية ( خسارة )

إلى س / الأصل ( القيمة الدفترية )

٧ — هناك بعض الحسابات التي تظهر ضمن أصول المنشأة لا تطبق عليها أحكام التحويل السابقة حيث أنها بطبيعتها تمثل تقنية حاضرة مثل حساب البنك أو الخزينة أو لأنها تمثل خسائر تجارية سابقة لم يسبق توزيعها على الشركاء في السنوات السابقة . وهذه الخسائر لا علاقة لها بعملية التصفية وبالتالي لا ترحل إلى حساب التصفية حتى يظهر لنا هذا الحساب خسائر أو أرباح عملية التصفية وكذلك الحال بالنسبة للائحة المدينة للحسابات الشخصية للشركاء فهذه ترحل مباشرة بترحيلها لحسابات رؤوس أموالهم .

٨ — في حالة وجود بعض مخصصات خاصة بأحد الأصول التي تحولت إلى نقدية مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها أو مخصص هبوط الأسعار فتقتل حسابات تلك المخصصات بترحيلها إلى الجانب الدائن من حساب التصفية أما بالنسبة لمخصصات استهلاك الأصول الثابتة فتقتل مع حسابات الأصول المتعلقة بها .

### توزيع النقدية :

بجانب تحويل أصول الشركة إلى نقدية مائلة فإن من واجبات المصنئ توزيع النقدية المتحصلة والمتبقية لدى الشركة وقت بدء التصفية على أصحاب الحقوق المختلفة ويتم التوزيع بأحدى طريقتين :

أولاً : توزيع النقدية بعد إتمام تحويل كل أصول الشركة إلى نقدية وبعد معرفة الأرباح أو الخسارة النهائية لعملية التصفية وسوف نطلق على هذه الطريقة « توزيع النقدية دفعة واحدة » .

ثانياً : توزيع النقدية المتحصلة من بيع الأصول أو تحصيل الديون أولاً بأول قبل إتمام تحويل كل الأصول النقدية وبالتالي قبل الوصول إلى النتيجة النهائية لعملية التصفية من ربح أو خسارة وسوف نطلق على هذه الطريقة « طريقة التوزيع على دفعات » .

### أولاً : توزيع النقدية دفعة واحدة :

عند توزيع النقدية المتحصلة من بيع الأصول وتحصيل الديون على أصحاب الحقوق المختلفة في المشروع يراعى المصنئ الترتيب القانوني لأصحاب هذه الحقوق . ويمكن تقسيم الحقوق في الشركة من ناحية الأفضلية أو الأولوية في حق السداد إلى قسمين رئيسيين :

١ - حقوق الغير : وتشمل هذه الحقوق جميع ما على الشركة من التزامات أو ديون للغير . ويجب على المصنئ أن يراعى في سداد هذه الحقوق أولويتها القانونية . فمن هذه الحقوق أو الالتزامات ما هو ثابت بدفاتر المنشأة ووارد ضمن قائمة المركز المالي التي أعدت وقت بدء عملية التصفية مثل حسابات الديون التي على الشركة للغير سواء أكانت ديون ممتازة برهن معين أو ديون عادية وسواء ما كان منها ممثلاً في شكل دين شخصي ( كحسابات الدائنين ) أو ما كان منها ممثلاً في شكل ورقة تجارية ( كاوراق الدفع ) أو ما كان منها ممثلاً في شكل مستحقات للغير ( كمهايا أو أجور أو عملات مستحقة ) .



ومن هذه الحقوق والالتزامات أيضاً ما هو لاحق على انقضاء الشركة  
كالمصاريف القضائية والمصاريف التي تستلزمها عمليات التصفية وكذلك  
المصاريف التي يضطر المصنّى لانفاقها لإتمام عمليات تكون المنشأة قد تعاقدت  
بها ولم يتم بعد إنجازها . ولا شك أن هذه المصاريف واجبة السداد قبل غيرها  
من حقوق الغير

وتثبت المصاريف التي تستلزمها عملية التصفية بأحدى طريقتين :

الطريقة الأولى : وتقضى بتوسيط حساب لتلك المصروفات يسمى  $\text{ح}$  /  
مصاريف التصفية يجعل مدينياً بكل ما يصرف على عملية التصفية مع جعل  
حساب البنك أو الخزينة دائئاً ويكون القيد :

من  $\text{ح}$  / مصاريف التصفية إلى  $\text{ح}$  / البنك أو الخزينة

ثم يقلل هذا الحساب مع حساب التصفية السابق الإشارة إليه وذلك يجعل  
حساب التصفية مدينياً وحساب مصاريف التصفية دائئاً ويكون القيد كالاتي :

من  $\text{ح}$  / التصفية إلى  $\text{ح}$  / مصاريف التصفية

أما الطريقة الثانية : فتقضى بعدم توسيط حساب مصاريف التصفية وإنما  
تحمّل المصاريف مباشرة لحساب التصفية وذلك يجعل حساب التصفية مدينياً  
وحساب الخزينة أو البنك دائئاً بكل ما يصرف على عملية التصفية من مصاريف  
ويكون القيد كالاتي :

من  $\text{ح}$  / التصفية إلى  $\text{ح}$  / الخزينة

وبعد قيام المصنّى بسداد المصاريف القضائية ومصاريف التصفية يقوم  
بسداد حقوق الدائنين الممتازة والتي تشمل المصروفات القضائية والمبالغ  
المستحقة للخزانة العامة والمبالغ المستحقة للخدم والكتبة والعامل من أجر أو  
راتب من أى نوع كان خلال الستة أشهر الأخيرة ، ثم الديون المضمونة برهن  
أو اختصاص أو امتياز عقارى معين .

وبعد سداد هذه الديون الممتازة يقوم المصنّى بسداد حقوق الغير العادية  
مثل أربصة حسابات الدائنين وأوراق اللقع .

وقد يتم سداد الدين الذى على الشركة بالكامل ، وهنا يجرى التقييد كالاتى :

من س / الدائتين

أو س / أوراق الدفع

إلى س / الخزينة أو البنك

وقد يتمكن المصنى من الحصول على خصم من الدائتين أو من قيمة أوراق الدفع فى هذه الحالة يعتبر هذا الخصم بمثابة ربح لعملية التصفية يجب ترحيله لحساب التصفية ويكون قيد اليومية فى هذه الحالة كالاتى :

من س / الدائتين (رصيد الدفء

إلى مذكورين

س / البنك ( قيمة ما سدد فعلا )

س / التصفية ( مقدار ما تنازل عنه الدائتون )

ويخلل ضمن حقوق الغير الواجبة السداد بعد الديون العادية حسابات قروض الشركاء . فهذه القروض يستحقها الشريك بصفته مقرضاً للشركة وليس بصفته شريكاً فى الشركة . وبذلك لا تعتبر هذه القروض ضمن حقوق الشركاء التى سأتى ذكرها فيما بعد : على أن المصنى يجب أن يحتاط للامر قبل سداده لقروض الشركاء وذلك بالتأكد من النتيجة النهائية للتصفية فان كانت نتيجة التصفية خسارة يتعدى نصيب أحد الشركاء منها رأس ماله فى الشركة فلا يجوز للمصنى فى هذه الحالة سداد قرض الشريك أولاً ، بل يجب عليه استخدام كل أو جزء من قرض هذا الشريك لسداد رصيد رأس ماله المدين .

## ٢ - حقوق الشركاء :

بعد سداد حقوق الغير وبالترتب القانونى السابق الإشارة إليه يقوم المصنى بسداد حقوق الشركاء فى الشركة ، وتتضمن هذه الحقوق ما يأتى :

- حصصة الشريك فى رأس مال الشركة .

٢ - نصيب الشريك من الأرباح والخسائر التجارية التي حصتها الشركة في السنوات السابقة ولم توزع على الشركاء .

٣ - نصيب الشريك من الاحتياطات العامة التي حجزتها الشركة من أرباح السنوات السابقة بقصد تلقيم المركز المالي للشركة .

٤ - رصيد حساب الشخص المدين أو الدائن :

٥ - نصيب الشريك من أرباح أو خسائر عملية التصفية .

ويتم تجميع هذه الحقوق جميعاً في حساب واحد هو حساب رأس مال الشريك وتحت الخانة الخاصة بهذا الشريك في م / رأس مال الشركة حتى يمكن تحديد المركز النهائي لكل شريك . ويتم التحديد والتجميع بموجب قيود تجري في الدفاتر تلخصها فيما يلي :

#### ١ - توزيع الأرباح أو الخسائر التجارية القديمة :

سبق أن أوضحنا أن الخسائر أو الأرباح التجارية المتعلقة بالسنوات السابقة والتي لم يسبق توزيعها على الشركاء لا علاقة لها بعملية التصفية وبذلك لا يجوز ترحيل الخسائر لحساب التصفية بل توزع مباشرة على الشركاء بالنسبة التي يقسمون بها الأرباح والخسائر ويكون التوزيع كالتالي :

#### (١) رصيد دائن (الأرباح)

من م / أرباح وخسائر

إلى م / رأس المال

(أ) . . .

(ب) . . .

#### (ب) رصيد مدين (خسائر) :

من م / رأس مال

(أ) . . .

(ب) . . .

إلى م / الأرباح والخسائر

## ٢- توزيع الأحياطات العامة :

لا علاقة لهذه الأحياطات بعملية التصفية وبذلك لا يرسل رصيدها لحساب التصفية بل توزع على الشركاء مباشرة بالنسبة التي يقتسمون بها الأرباح والخسائر ويكون القيد كالآتي :

من = / الأحياط العام      إلى = / رأس المال

( أ ) . . . .

( ب ) . . . .

## ٣- رحيل أرصدة الحسابات الشخصية :

( أ ) رصيد دائن :

من = / شخصي ( أ )      إلى = / رأس المال ( أ )

( ب ) رصيد مدین :

من = / رأس المال ( ب )      إلى = / شخصي ( ب )

## ٤- توزيع خسائر أو أرباح التصفية :

يمثل رصيد حساب التصفية السابق الإشارة إليه نتيجة أعمال التصفية من أرباح أو خسائر ويوزع هذا الرصيد على الشركاء بنفس النسبة التي يقتسمون بها الأرباح والخسائر التجارية ويرحل نصيب كل شريك من نتيجة التصفية إلى رأس ماله بالقيد الآتي :

## ( أ ) حالة وجود رصيد دائن بحساب التصفية :

( ويبدل ذلك الرصيد على صفاتي أرباح التصفية )

من = / التصفية      إلى = / رأس المال

( أ ) . . . .

( ب ) . . . .

(ب) حالة وجود رصيد مدين بحساب التصفية :

(ويدل هذا الرصيد المدين على صافي خسائر التصفية)

من ح / رأس المال

١ (أ)

٢ (ب)

إلى ح / التصفية

وبعد تحديد حقوق الشركة وتجميعها في حسابات رؤوس أموالهم ترصد حسابات رؤوس أموال الشركاء فإن كان الرصيد دائماً ذك على صافي المستحق للشريك . وعندما يقوم المصنى بسداد هذا الرصيد يقلل حساب رأس المال بالتقيد الآتي :

إلى ح / البنك

من ح / رأس مال ١

أما إذا كان الرصيد النهائي لحقوق الشريك مديناً ذك على المبلغ الذي يجب على الشريك سداده المصنى ويتم ذلك بالتقيد الآتي :

إلى ح / رأس المال ٢

من ح / البنك

النتائج المحتملة وما يترتب عليها من مشاكل في توزيع النقدية :

شرحنا فيما سبق المراحل المختلفة التي تمر بها عملية التصفية من تحويل أصول الشركة إلى نقدية ثم توزيع هذه النقدية المتحصلة على أصحاب الحقوق المختلفة في المشروع حسب الترتيب القانوني لهذه الحقوق . إلا أن المصنى قد تقابله بعض المشاكل في توزيع النقدية على الشركاء وتوقف تلك المشاكل وبالتالي المعالجة الخاصة لها على ما تنهى إليه عملية التصفية من نتائج :

فقد تنهى عملية التصفية ببيع ، وهنا لا يجد المصنى أى صعوبة في توزيع النقدية المتحصلة من بيع الأصول وتحصيل الديون . فبعد سداد حقوق الغير حسب الترتيب القانوني لتلك الحقوق نجد أن النقدية المتبقية تكون مساوية لمجموع حقوق الشركاء الباقية وعندما يقوم المصنى بتوزيع تلك النقدية المتبقية

على الشركاء بنسبة أرصدة رؤوس أموالهم النهائية : ويرتب على ذلك أن كل شريك يسترد أكثر من حصته الأصلية في رأس مال الشركة .

وقد تنتهي التصفية بخسارة لا يتعدى نصيب كل شريك منها ما له من حقوق في الشركة في تاريخ التصفية : وفي هذه الحالة أيضاً لا يجد المصنى أية صعوبة في توزيع التقديرات المتحصلة . فبعد قيام المصنى بسداد حقوق الغير يجد أن التقديرات المتبقية كافية لسداد الحقوق النهائية للشركاء إلا أن كل شريك في هذه الحالة يسترد مبلغاً أقل من صفى حقوقه في الشركة وقت التصفية :

وقد تنتهي عملية التصفية بخسارة يتعدى نصيب أحد الشركاء منها ما له من حقوق قبل الشركة في تاريخ التصفية . وفي هذه الحالة يظهر لنا حساب رأس مال هذا الشريك رصيداً مدينياً . وفي هذه الحالة تقابل المصنى صعوبة في توزيع التقديرات المتبقية على الشركاء الذين لم تعد أنصبتهم من خسائر التصفية صفى حقوقهم في الشركة أي الشركاء الذين تظهر حسابات رؤوس أموالهم أرصدة دائنة فلكي يتمكن المصنى من سداد المستحق للشركاء ذوى الأرصدة الدائنة يجب على الشريك ذو الرصيد المدين أن يقوم بسداد المستحق عليه نقداً : ويلاحظ أنه إذا كان هناك قرض لهذا الشريك يجب على المصنى قبل سداد هذا القرض إجراء المقاصة بين حساب القرض والرصيد المدين لرأس مال هذا الشريك . ثم سداد الباقي من القرض إن وجد أو مطالبة الشريك بالباقي من رصيد رأس ماله المدين .

أما إذا انتهت عملية التصفية بخسارة يزيد نصيب أحد الشركاء منها على ماله من حقوق في الشركة وقت التصفية ولم يكن لهذا الشريك حساب قرض قبل الشركة أو أموال شخصية تمكنه من سداد رصيد حساب رأس ماله المدين أو بمعنى آخر إذا كان هذا الشريك معسراً فإن المصنى لن يتمكن من سداد المستحق للشركاء ذوى الأرصدة الدائنة إلا إذا تحملوا نتيجة إعصار هذا الشريك . ولما كان الشركاء في شركات التضامن متضامنون فيجب توزيع دين الشريك المعسر على رصيده / رأس ماله

المدين ، عليهم . فان كان عدد الشركاء اثنين تحمل الشريك الثاني كل دين الشريك المعسر . أما إذا كان عدد الشركاء ثلاثة فأكثر فيوزع دين الشريك المعسر على الشركاء الآخرين بالنسبة التي يقتسمون بها الأرباح أو الخسائر في الشركة .

وبعد تحميل كل شريك نصيبه من دين الشريك المعسر يصبح مجموع حقوق الشركاء الآخرين النهائية مطابقاً للتقديرة المتبقية لدى المصنئ بعد سداد حقوق الغير فيقوم المصنئ بسداد المستحق لكل شريك .

وأخيراً فقد انتهت عملية التصفية بخسارة تزيد على مال الشركاء جميعاً من حقوق في الشركة . أى يتعدى نصيبه كل شريك من خسائر التصفية ماله من حقوق في الشركة وفي هذه الحالة يجد المصنئ أن التقديرة المتحصلة من بيع الأصول وتحصيل الديون لا تكفى حتى لسداد حقوق الغير . فان كان لدى الشركاء أموالاً شخصية تمكنهم من سداد المستحق عليهم وقاموا بالسداد تمكن المصنئ من سداد حقوق الغير كاملة ، أما إذا كان جميع الشركاء معسرين أى ليس لديهم أموالاً خاصة تمكنهم من سداد المستحق عليهم فلا مناص أمام الدائنين غير إقتسام التقديرة المتبقية بينهم كل بنسبة ما له من دين والتنازل عن الباقي من ديونهم . ويكون للدائنين في هذه الحالة حق الرجوع على الشركاء إذا ما محسنت ظروفهم المسالية خلال الخمس سنوات التالية بمقدار ما تنازلوا عنه .

وسوف نورد فيما يلى أمثلة تطبيقية توضح النتائج المختلفة لتصفية وما ينشأ عن كل منها من مشاكل في توزيع التقديرة وكيفية معالجة تلك المشاكل .

مثال ١ : :

وجود رصيد دائن في ح / رأس مال كل شريك :

١ ، ب ، ح شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ على التوالي وفي ١٩٦٠/١/١ قرر الشركاء تصفية الشركة بسبب إنهاء الغرض الذى أنشئت من أجله وكان المركز المسالى للشركة في ذلك التاريخ كالتالى :

رأس مال الشركة		أصول ثابتة	
أ	٤٠٠٠	عقارات وبند الاستهلاك	٢٥٠٠
ب	٣٠٠٠	أثاث وزراريات و بعد	٥٠٠
ج	٢٠٠٠	الإستهلاك	٣٠٠٠
		٩٠٠٠	
قرض برهن العقار	١٠٥٠	أصول متداولة	
خصوم متداولة		بضاعة بالخزن	٢٠٠٠
دائنون	٩٠٠	٣١٠٠ مدنيون	
حساب شخصي ب	٤٠٠	١٠٠ - م . د . م	
حساب شخصي ج	٢٠٠		٣٠٠٠
		١٥٠٠	
		أوراق قبض	١٠٠٠
		حساب شخصي ا	١٠٠
		تقديتة بالبنوك	١٧٠٠
			٧٨٠٠
		أرصدة مدينة أخرى	
		إعلانات مقلعة	٢٠٠
		مداير و خسائر	٥٠٠
			٧٠٠
		١١٥٠٠	١١٥٠٠



فإذا علمت أن :

١ - المقارات يبع بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه والأثاث والتركيبات بمبلغ ٤٠٠ جنيه والبضاعة بمبلغ ٢١١٠ جنيه .

٢ - لم يتمكن المصنئ إلا من تحصيل ٢٩٠٠ جنيه من المدينين كما حصل الكيالات التي لدى الشركة .

٣ - لم يتمكن المصنئ من استرداد المبالغ المدفوعة مقلماً لشركة الإعلانات .

٤ - مصاريف التصفية بلغت ٢٠٠ جنيه .

٥ - الدائنون تنازلوا عن ١٠٪ مما لم كما سدد القرض بالكامل .  
والمطلوب :

١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإنهاء عملية التصفية .

٢ - تصوير حسابات التصفية اللازمة .

• • •

الحل

أولاً : قيود اليومية :

بيان	مبالغ	
	له	منه
إلى مذكورين		٤٠٠٠
من -/البنك		
-/المقارات	٢٥٠٠	
-/التصفية	١٥٠٠	
إثبات المتحصل من بيع المقارات وترحيل الأرباح		
إلى -/التصفية I		

بيان	مبالغ	
	منه	له
<p>من المذكورين</p> <p>ح/البنك ٤٠٠</p> <p>ح/التصفية ١٠٠</p> <p>إلى ح/الأثاث والتكسيبات</p> <p>(إثبات المتحصل من بيع الأثاث وترحيل الحسارة</p> <p>لحساب التصفية )</p>	٥٠٠	
<p>من ح/البنك</p> <p>إلى المذكورين</p> <p>ح/البضاعة ٢٠٠٠</p> <p>ح/التصفية ١١٠</p> <p>(إثبات المتحصل من بيع البضاعة وترحيل الربح إلى</p> <p>ح/التصفية )</p>		٢١١٠
<p>من المذكورين</p> <p>ح/البنك ٢٩٠٠</p> <p>ح/التصفية ٢٠٠</p> <p>إلى ح/المدينين</p> <p>(إثبات المتحصل من المدينين وترحيل ما أعدم من ديون</p> <p>إلى ح/التصفية )</p>	٢١٠٠	
<p>من ح/البنك</p> <p>إلى ح/أوراق القبض</p> <p>(إثبات المتحصل من أوراق القبض )</p>	١٠٠٠	١٠٠٠

بيان	مبالغ	
	له	منه
من ح/التصفية إلى ح/الإعلانات المقلمة ( تحميل حساب التصفية بقيمة الإعلانات التي لم يتمكن المصنف من استردادها )	٢٠٠	٢٠٠
من ح/مخصص الديون المشكوك في تحصيلها إلى ح/التصفية ( ترحيل ح/المخصص إلى ح/التصفية )	١٠٠	١٠٠
من ح/مصاريف التصفية إلى ح/البنك ( قيمة ما صرف على عمليات التصفية من مصاريف )	٣٠٠	٣٠٠
من ح/التصفية إلى ح/مصاريف التصفية ( تحميل ح/التصفية بمصاريف التصفية )	٣٠٠	٣٠٠
من ح/القرض إلى ح/البنك ( سداد قيمة القرض )	١٠٠٠	١٠٠٠
من ح/الدائنين إلى مذكورين ح/البنك ح/التصفية ( سداد المستحق للدائنين بعد التنازل عن ١٠٪ )	٨١٠ ٩٠	٩٠٠

بيان	مبالغ	
	لـ	حـ
من ح/رأس المال ٢٠٠ ٢٠٠ ب ١٠٠ ح		٥٠٠
إلى ح/أرباح وخسائر (توزيع الخسائر التجارية القديمة على الشركاء)	٥٠٠	
من ح/رأس المال (أ) إلى ح/شخصي (أ) (ترحيل رصيد الحساب الشخصي المدين إلى ح/رأس المال)	١٠٠	١٠٠
من ح/شخصي ب إلى ح/رأس المال (ب) (قفل الحساب الشخصي بترحيل رصيده إلى ح/رأس المال)	٤٠٠	٤٠٠
من ح/شخصي ح إلى ح/رأس المال (ج) (قفل الحساب الشخصي بترحيل رصيده إلى ح/رأس المال)	٢٠٠	٢٠٠
من ح/التصفية إلى ح/رأس المال ٤٠٠ ٤٠٠ ب ٢٠٠ ح (توزيع أرباح التصفية على الشركاء)	١٠٠٠	١٠٠٠

بيان	مبالغ	
	له	منه
من ح/ رأس المال		١٠٠٠٠
١ ٤١٠٠		
ب ٣٦٠٠		
ح ٢٣٠٠		
إلى ح/ البنك (مستأد المستحق للشركاء)	١٠٠٠٠	

ثانياً - حسابات التصفية :

منه	ح / التصفية	له
١٠٠ إلى ح/ الأثاث والتركيبات	١٥٠٠ من ح/ البنك	
٢٠٠ إلى ح/ المدينين	١١٠ من ح/ البنك	
٢٠٠ إلى ح/ الإعلانات المقدمة	١٠٠ من ح/ احتياطي الديون	
٣٠٠ إلى ح/ مصاريف التصفية	المشكوك فيها	
١٠٠٠ إلى الرصيد	٩٠ من ح/ الدائنين	
١٨٠٠	١٨٠٠	
١٠٠٠ إلى ح/ رأس المال	١٠٠٠ من الرصيد	
٤٠٠		
٤٠٠ ب		
٢٠٠ ح		
١٠٠٠	١٠٠٠	

٤

م/البنك

مته

م/البنك		مته	
م/مصاريف التصفية	٣٠٠	رصيد	١٧٠٠
من م/ القرض	١٠٠٠	إلى مذكورين	٤٠٠٠
من م/ الادائين	٨١٠	إلى م/ الاكاث والركيات	٤٠٠
من الرصيد	١٠٠٠٠	إلى مذكورين	٢١١٠
		إلى م/ المئين	٢٩٠٠
		إلى م/ أوراق قبض	١٠٠٠
من م/ رأس المال	١٢١١٠	إلى الرصيد	١٢١١٠
١٤١٠٠	١٠٠٠٠		١٠٠٠٠
٣٩٠٠			
٢٣٠٠	١٠٠٠٠		

لـ

حساب رأس مال الشركة

منه

بيان			بيان		
ج	ب	ا	ج	ب	ا
رصيد	٢٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠	٢٠٠	٢٠٠
من الحسابات الشخصية	٢٠٠	٤٠٠	إلى ح/أخصي	٣٢٠٠	١٠٠
من ح/التصفية	٢٠٠	٤٠٠	إلى الرصيد	٣٢٠٠	٤١٠٠
	٢٤٠٠	٣٨٠٠		٢٤٠٠	٤٤٠٠
من الرصيد	٢٣٠٠	٤١٠٠	إلى ح/أيتك	٢٣٠٠	٤١٠٠
	٢٣٠٠	٤١٠٠		٢٣٠٠	٤١٠٠

ملاحظات لى الحسل :

- ١ — يلاحظ أن مجموع الحقوق النهائية للشركاء بعد تأثرها بنتيجة التصفية بلغ ١٠٠٠٠ جنيه وأن رصيد البنك بعد سداد حقوق الغير يساوى ١٠٠٠٠ ج وهو ما يكتفى تماماً لسداد حقوق الشركاء أو أرصدة رؤوس أموالهم الدائنة . ويلاحظ أن هذه التقديمية المتبقية لا توزع على الشركاء بنسبة معينة بل يؤخذ منها ما يكتفى لسداد المستحق لكل شريك .
- ٢ — يلاحظ أن عملية التصفية قد إنتهت ببيع وأن كل شريك قد استرد أكثر مما له من حقوق في الشركة في تاريخ التصفية .

مثال ( ٢ ) :

وجود رصيد مدين في رأس مال أحد الشركاء مع وجود قرض لهذا

الشريك كاف لتغطية الرصيد المدين :

محمد وأمين شركاء في شركة تضامن يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي وقد قررا تصفية شركتهما في ١٩٥٩/١٢/٣١ حيث كان المركز المالي للشركة في ذلك التاريخ كالآتي :

رأس مال الشركة		عدد وآلات	٢٠٠٠	
محمد	١٥٠٠	أثاث	٥٠٠	
أمين	١٥٠٠			٢٥٠٠
		بضاعة بالمخزن	٢٥٠٠	
قرض محمد		مليونون	١٠٠٠	
دائنون	٣٥٠٠	شخصى محمد	٦٠٠	
أوراق دفع	٢٨٠٠	بنك	١٧٠٠	
شخصى أمين	٥٠٠			٥٨٠٠
		أرباح وخسائر		٢٠٠٠
				١٠٣٠٠
				١٠٣٠٠



فلذا فرض أن :

- ١ - المبالغ المحصلة من بيع الأصول وتحصيل النيون بلغت ٧٠٠ جنيه.
- ٢ - الشريك أمين استول على الأثاث لحسابه الخاص وقد قدر بمبلغ ٤٠٠ جنيه.
- ٣ - مصاريف التصفية بلغت ١٠٠ جنيه.
- ٤ - الدائون تازلوا عن ٢٠٠ جنيه.

والمطلوب :

- ١ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإببات عمليات التصفية :
- ٢ - تعبر حسابات التصفية :

الحل :

لولا - قيود اليومية .

منه	له	
٥٥٠٠		من ح/ التصفية
	٢٠٠٠	إلى مذكورين
	٢٥٠٠	ح/ العدد والآلات
	١٠٠٠	ح/ البضاعة
		ح/ المدينين
		(نقل حسابات الأصول بترحيلها إلى ح/ التصفية)
٤٧٠٠		من ح/ البنك
	٤٧٠٠	إلى ح/ التصفية
		(إببات المبلغ المتحصل من عملية البيع والتحصيل)

منه	له
٤٠٠	من مذكورين
١٠٠	ح/ رأس مال الشركة (أمين)
	ح/ التصفية
٥٠٠	إلى ح/ الأثاث
	(استلام الشريك أمين للأثاث وتحميل التصفية
	بخسائر إعادة التقدير)
١٠٠	ح/ التصفية
١٠٠	إلى ح/ البنك
	(إثبات دفع مصاريف التصفية وتسجيل ح/ التصفية بها)
٣٥٠٠	من ح/ الدائنين
	إلى مذكورين
٣٣٠٠	ح/ البنك
٢٠٠	ح/ التصفية
	(سداد الدائنين بعد التنازل عن ٢٠٠ جنيه)
٢٨٠٠	من ح/ أوراق الدفع
٢٨٠٠	إلى ح/ البنك
	(إثبات سداد أوراق الدفع)
٢٠٠٠	من ح/ رأس مال الشركة
	١٠٠٠ محمد
	١٠٠٠ أمين
٢٠٠٠	إلى ح/ الأرباح والخسائر
	(توزيع الخسائر التجارية على الشركاء)

منه	له	
٦٠٠	٦٠٠	من / رأس مال الشركة ( محمد ) إلى / شخصي محمد ( ترحيل حساب شخصي محمد إلى / رأس المال )
٥٠٠	٥٠٠	من / شخصي أمين إلى / رأس مال الشركة ( أمين ) ( ترحيل حساب شخصي أمين إلى / رأس المال )
٨٠٠	٨٠٠	من / رأس مال الشركة ٤٠٠ محمد ٤٠٠ أمين إلى / التصفية ( توزيع خسائر التصفية على الشركاء )
٥٠٠	٥٠٠	من / قرض ( محمد ) إلى / رأس مال الشركة ( محمد ) ( عمل مقاصة بين الرصيد المدين المستحق على محمد و / القرض )
٢٠٠	٢٠٠	من / رأس مال الشركة ( أمين ) إلى / البنك ( مدداد المستحق للشريك أمين )

ثانياً : حسابات التصفية :

منه	س / التصفية	له
إلى ملكورن	٤٧٠٠	من س / البنك
س / العدد والآلات	٢٠٠	من س / الدائنين
س / البضاعة	٨٠٠	من الرصيد
س / المدينين		
س / الأثاث		
س / البنك		
٥٧٠٠	٥٧٠٠	
إلى الرصيد	٨٠٠	من س / رأس المال
		٤٠٠ محمد
		٤٠٠ أمين
	٨٠٠	

بجنيه	س / البنك	له
١٧٠٠	بجنيه	من س / التصفية
٤٧٠٠	إلى س / التصفية	من س / الدائنين
		من س / أوراق الدفع
		من الرصيد
٦٤٠٠	٦٤٠٠	
٢٠٠	٢٠٠	من / رأس المال ( أمين )
٢٠٠	٢٠٠	

حسابات رؤوس الأموال

٢

مئة

حسابات رؤوس الأموال		حسابات رؤوس الأموال	
أمين	محمد	أمين	محمد
رصيد من س / شغفي أمين	١٥٠٠	إلى س / الأثاث	٤٠٠
من الرصيد	٥٠٠	إلى س / الأرباح والتبسيط	١٠٠٠
		إلى س / شغفي محمد	٦٠٠
		إلى س / التصفية	٤٠٠
		إلى الرصيد	٢٠٠
من الرصيد	٢٠٠٠		٢٠٠٠
من س / قرض محمد	٢٠٠	إلى الرصيد	٥٠٠
	٥٠٠	إلى س / البنك	٢٠٠
			٥٠٠

### ملاحظات على الحل :

٢ — يلاحظ في المثال السابق أن عملية التصفية قد نجم عنها وجود رصيد مدين لرأس مال الشريك محمد قدره ٥٠٠ جنيه ولما كان لهذا الشريك قرض قيمته ٥٠٠ جنيه فقد أجريت مقاصة بين القرض والرصيد المدين لرأس مال الشريك :

٢ — يلاحظ أن التقلية المتبقية بالبنك بعد سداد حقوق الغير كانت ٢٠٠ ج وهي كافية لسداد ما للشريك أمين من حقوق نهائية في المشروع .

مثال ( ٣ ) :

وجود رصيد مدين في رأس مال أحد الشركاء وقيام الشريك بسداد هذا

الرصيد من أمواله الخاصة :

الأرصدة الآتية مستخرجة من دفاتر إحدى شركات التضامن التي تقرر تصفيتها وذلك بعد بيع الأصول وتحصيل الديون وسداد حقوق الغير :

نقدية بالبنوك ١٣٠٠ جنيه

خسائر التصفية ٤٥٠٠ جنيه

حساب شخصي أ ( مدين ) ٥٠٠ جنيه

حساب شخصي ب ( دائن ) ٣٠٠ جنيه

رأس مال الشركة

( أ ) ٢٠٠٠ جنيه

( ب ) ٤٠٠٠ جنيه

فاذا علمت أن الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بالتساوي وأن الشريك ( أ ) قد قام بسداد المستحق عليه نقداً فالمطلوب تصوير حسابات التصفية في حدود البيانات السابقة :

الحل : ا

له	حساب التصفية	منه
	٤٥٠٠	٤٥٠٠ رصيد
من رأس مال الشركة		
(أ) ٢٢٥٠		
(ب) ٢٢٥٠		
	٤٥٠٠	٤٥٠٠

له	حساب البنك	منه
	٢٠٥٠	١٣٠٠ رصيد
من الرصيد		٧٥٠ إلى ح / رأس المال (أ)
	٢٠٥٠	٢٠٥٠
من ح / رأس المال (ب)	٢٠٥٠	٢٠٥٠ إلى الرصيد
	٢٠٥٠	١٠٥٠

له	حساب رأس مال الشركة	منه
	أ ب	أ ب
رصيد	٢٠٠٠ ٤٠٠٠	٥٠٠ إلى حساب شخصي
من الحساب الشخصي	٣٠٠	٢٢٥٠ إلى ح / التصفية
من الرصيد	٧٥٠	٢٠٥٠ إلى الرصيد
	٤٣٠٠ ٢٧٥٠	٤٣٠٠ ٢٧٥٠
من الرصيد	٢٠٥٠	٧٥٠ إلى الرصيد
من ح / البنك	٧٥٠	٢٠٥٠ إلى ح / البنك
	٢٠٥٠ ٧٥٠	٢٠٥٠ ٧٥٠

ملاحظات على الحل :

يلاحظ أن التصفية قد انتهت بخسارة زاد نصيب أ منها على حقوقه في أموال الشركة بمقدار ٧٥٠ جنيه . ولما كان لدى الشريك أ أموالاً خاصة فتد تمكن من سداد رصيد حساب رأس ماله المدين نقداً للمصنف وبذلك تجمع لدى المصنف مبلغ ٢٠٥٠ جنيه وهو ما يكفي لسداد المستحق للشريك الآخر ب مثال ( ٤ ) :

وجود رصيد مدين في حساب رأس مال أحد الشركاء وعدم تمكنه من سداد هذا الرصيد ( أى كونه معسراً ) :

أ ، ب ، ج ثلاث شركاء في شركة تضامن يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١ : ٢ : ٢ . وفي ١ / ١ / ١٩٦٠ قرر الشركاء تصفية الشركة بسبب تحقيق خسائر مستمرة وقد كان المركز المالي للشركة في ذلك التاريخ كالآتي :

رأس المال		أصول ثابتة	
أ	٢٠٠٠	بضاعة بالمخازن	٢٠٠٠
ب	٥٠٠٠	مدينون	٣٥٠٠
ج	٥٠٠٠	حساب شخصي أ	٥٠٠
		بنك	٢٥٠٠
	١٢٠٠٠		
حسابات شخصية			٨٥٠٠
		ب / أرباح وخسائر	٤٥٠٠
ب	٥٠٠		
ج	١٠٠٠		
			١٥٠٠
دائنون			٣٥٠٠
			١٧٠٠٠





٤

ح/الملك

٢٥٠٠

٢٥٠٠	من ح / الضريبة	٢٥٠٠	رصيد	٢٥٠٠
٣٥٠٠	من ح / المائتين	٣٥٠٠	من ح / الأصول الثابتة	١٠٠٠
٣٥٠٠	من الرصيد	٣٥٠٠	من ح / الخصام	١٠٠٠
٧٢٠٠		٧٢٠٠	من ح / المائتين	٢٧٠٠
٣٥٠٠	من ح / رأس المال	٣٥٠٠	من ح / الرصيد	٣٥٠٠
١٥٠٠	ب			
٢٠٠٠	من ح	٢٠٠٠		
٢٥٠٠		٢٥٠٠		

لله

حساب رأس المال

مبني

٢٠١١/١٠					
أ	ب	١	أ	ب	١
رصيد	٥٠٠٠	٢٠٠٠	إلى ح/الأرباح والخسائر	١٨٠٠	٩٠٠
من ح/شخصي	١٠٠٠	٥٠٠	إلى ح/شخصي ١	—	٥٠٠
من الرصيد	٢٠٠٠	٤٠٠	إلى ح/التصفية	٢٠٠٠	١٠٠٠
	٥٥٠٠	٢٤٠٠	إلى ح/الرصيد	٢٢٠٠	١٧٠٠
من الرصيد	٢٢٠٠	١٧٠٠		٦٠٠٠	٥٥٠٠
من ح/رأس المال (ب و ح)		٤٠٠	إلى الرصيد	٥٥٠٠	٢٤٠٠
ب ٢٠٠			إلى ح/رأس المال (أ)	٢٠٠	٢٠٠
ح ٢٠٠			إلى الرصيد	٢٠٠٠	١٥٠٠
من الرصيد	٢٢٠٠	٤٠٠	إلى ح/إتلاف	٢٢٠٠	١٧٠٠
	٢٠٠٠			٢٠٠٠	٤٠٠
	١٥٠٠			١٥٠٠	
	٢٠٠٠			١٥٠٠	

ملاحظات على الحل :

١ - يلاحظ أن التصفية قد انتهت بخسارة تعدى نصيب الشريك أ منها صافي الحقوق المستحقة له في أموال الشركة بمقدار ٤٠٠ ج . ولما كان هذا الشريك معسراً وليس لديه أموال شخصية تمكنه من سداد المستحق عليه للمصنعي ، ولما كان الشركاء جميعاً متضامنين فقد وزع الرصيد المدين لرأس مال الشريك أ على الشركاء الآخرين ب ، ح بنسبة توزيع الأرباح والخسائر الحصة بهم فخص بكل منهم خسائر إضافية نتيجة إعصار الشريك أ بمبلغ ٢٠٠ جنيه .

٢ - بعد توزيع نتيجة إعصار الشريك أ على الشركاء ب ، ح نجد أن الحقوق النهائية للشريكين ب ، ح أصبحت ٣٥٠٠ جنيه ( أرصدة دائنة لحسابات رؤوس أموالهم ) وبمقارنة تلك الحقوق بالنقدية المتبقية بالبنك بعد سداد حقوق الغير نجد أن الإثنين متساوين وبذلك وزع هذا المبلغ بين ب ، ح فخص ب ١٥٠٠ ، ح ٢٠٠٠ وهما حقوق الشريكين النهائية في الشركة .

مثال ( ٥ ) :

وجود رصيد مدين بحسابات رؤوس أموال الشركاء جميعاً وعجز الشركاء  
عن سداد هذه الأرصدة :

على وحلمي وحسن شركاء في شركة تضامن يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ ونظراً لتوالي الخسائر على الشركة فقد قرر الشركاء تصفية الشركة في أول فبراير ١٩٦٠ حيث كان المركز المالي كالآتي :

رأس مال الشركة				
أصول غير نقدية مختلفة	٥٥٠٠			
بنك	١٠٠٠			
أرباح وخسائر تجارية	٦٠٠٠			
		٩٠٠٠		
قرض برهن بعض الممتلكات		٢٢٠٠		
دائنون		١٣٠٠		
		١٢٥٠٠		١٢٥٠٠

١ — المتحصل من بيع الأصول غير النقدية مبلغ ٢١٠٠ جنيه .

٢ — مصاريف التصفية بلغت ١٠٠ جنيه .

٣ — جميع الشركاء مسرون .

فالمتأول : تصوير حسابات التصفية اللازمة .

له	منه	ح/ / التصفية
من ح / البنك	٥٥٠٠	إلى ح / الأصول غير النقدية
من الرصيد	١٠٠	إلى ح / البنك
	٥٦٠٠	
من ح / الدائنين	٣٥٠٠	إلى الرصيد
من الرصيد	٣٥٠٠	
	٣٥٠٠	إلى الرصيد
إلى ح / رأس المال	٣٠٠٠	
١٠٠٠ على		
١٠٠٠ مطعى		
١٠٠٠ حسن		
	٣٠٠٠	

له	منه	ح / البنك
من ح / التصفية	١٠٠٠	رصيد
من ح / القرض	٢٢٠٠	إلى ح / التصفية
من الرصيد	٨٠٠	
	٣١٠٠	
من ح / الدائنين	٨٠٠	إلى ح / الرصيد
	٨٠٠	

له	حساب رأس المال	منه
	على حسن مطعى	على حسن مطعى
رصيد	٣٠٠٠ ٣٠٠٠ ٣٠٠٠	٢٠٠٠ ٢٠٠٠ ٢٠٠٠
		إلى أرباح وخسائر
		إلى ح / التصفية
	٣٠٠٠ ٣٠٠٠ ٣٠٠٠	١٠٠٠ ١٠٠٠ ١٠٠٠

### ملاحظات على الحل :

١ - يلاحظ أن المصنى بعد أن قام بدفع مصاريف التصفية وسداد الترض تبقى لديه مبلغ ٨٠٠ جنيه وهذا لا يكفي لسداد جميع حقوق الدائنين . ولما كان الشركاء جميعاً معسرين فقد اقتسم الدائنون النقدية المتبقية فيما بينهم بنسبة ما لكل منهم من ديون . وقد تنازل الدائنون عن الباقي من قيمة ديونهم وقدره ٥٠٠ ج . واعتبر هذا المبلغ ربحاً صورياً رحل إلى الجانب الدائن من حساب التصفية وترتب عليه تخفيض خسائر التصفية من ٣٥٠٠ إلى ٣٠٠٠ جنيه .

٢ - بعد توزيع الخسائر التجارية القديمة ورصيد حساب التصفية النهائي على الشركاء نجد أن حسابات رؤوس أموالهم قد قللت .

### ثانياً : توزيع النقدية على دفعات :

في حالة توزيع منتحلات التصفية دفعة واحدة على الشركاء فإن المصنى ينتظر حتى إتمام عملية تحويل كل أصول المنشأة إلى نقد ، ومعنى ذلك أن خسائر التصفية أو أزيابها يمكن معرفتها وتوزيعها على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر قبل أن يدفع لهم أى شيء من أموال الشركة ، ونتيجة لذلك فإن كل شريك يحصل على مبلغ يعادل تماماً حصته النهائية في رأس المال .

ولكن قد يحدث أن يطول أجل التصفية لصعوبة بيع أصول المنشأة دفعة واحدة وتحويلها إلى نقدية . وفي هذه الحالة يقرر الشركاء توزيع المبالغ المتحصلة من بيع الأصول وتحصيل الديون أولاً بأول - بعد استيفاء حقوق الغير الممتازة منها والعادية - وذلك حتى لا يضيع على الشركاء فرص استثمار هذه الأموال في نواحي أخرى . وطريقة توزيع النقدية قبل إتمام بيع كل الأصول هي ما يطلق عليها « التوزيع على دفعات » : وعادة لا تتبع هذه الطريقة إلا في حالة انتهاء عملية التصفية بربح أو بخسارة لا تتعدى ما للشركاء من حقوق قبل الشركة في تاريخ التصفية .

والمشكلة في سالة التوزيع على دفعات ترجع إلى أنه ما دام المصنف سيقوم بتوزيع النقدية قبل إتمام عملية تحويل كل أصول المنشأة إلى نقدية فإنه من الصعب معرفة مقدار خسارة التصفية وبالتالي نصيب كل شريك منها .  
فاذا لم يراع المصنف هذه المشكلة فقد يحدث أن يزيد مجموع ما يحصل عليه شريك أو أكثر من الدفعات المختلفة عن جملة ما له أو لهم من حقوق في الشركة . وعندئذ يضطر المصنف أن يطالب هذا الشريك أو الشركاء برد المبالغ الزائدة فاذا عجزوا عن ردها فإن ذلك يعرض المصنف للمسئولية .

وسنرى يتلافى المصنف هذا الموقف الحرج يجب أن يقوم بتوزيع النقدية على الشركاء - بعد سداد ديون الشركة - بنسبة معينة تؤدي إلى تعادل ما يحصل عليه كل شريك من الدفعات المختلفة مع ماله من حقوق في الشركة . وهنا يمكن التمييز بين حالتين :

الحالة الأولى : إذا كانت نسب توزيع الأرباح والخسائر هي نفس نسب رؤوس أموال الشركاء .

الحالة الثانية : إذا اختلفت نسب توزيع الأرباح والخسائر عن نسب رؤوس الشركاء .

أولا - إذا اتفقت نسب توزيع الأرباح والخسائر مع نسب رؤوس الأموال :

لا يقابل المصنف في هذه الحالة أى صعوبة في توزيع النقدية على الشركاء . فبعد سداد الديون التي للغير . ودفع قروض الشركاء توزع المبالغ الباقية بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ، ولا يوجد في هذه الحالة أى احتمال في أن يزيد مجموع ما يحصل عليه كل شريك من الدفعات عن جملة ماله من حقوق في الشركة . والسبب واضح إذ أن توزيع نتيجة التصفية لا يؤدي إلى تغيير نسب رؤوس الأموال ، فلما كانت أموال الشركة المتبقية بعد سداد حقوق الغير توزع على الشركاء بنسبة رؤوس الأموال النهائية بعد تأثرها بنتيجة التصفية ، ولما كانت نسب رؤوس الأموال بعد التصفية هي نفس نسب



رؤوس الأموال قبل التصفية وحيث ان نسب رؤوس الأموال قبل التصفية هي نفس نسب توزيع الأرباح والخسائر فإنه يمكن تقسيم مالم لدى الشركة من أموال متبقية بعد سداد جميع ما على الشركة من ديون للغير بنسبة توزيع الأرباح والخسائر ، وهذا سيؤدي في النهاية إلى تعادل ما يحصل عليه كل شريك من الدفعات المختلفة مع حصة ما له من حقوق في الشركة .

( مثال ) ١ ، ب شريكان متضامنان يتجهان الأرباح والخسائر بنسبة رؤوس الأموال ، والآتي قائمة لمركز شركتهما المسجل في ١٢/٣١/١٩٥٥ .

أصول	رأس مال وخصوم
بنك	رأس مال الشركة
أصول مختلفة أخرى	أ
	ب
	دائشون
٣٠٠٠	٤٠٠٠
٦٠٠٠	٢٠٠٠
	٦٠٠٠
	٣٠٠٠
	٩٠٠٠
٩٠٠٠	

في اول يناير ١٩٥٦ قام الشريكان بتصفية الشركة وكان المتحصل من بيع الأصول ومصاريف التصفية كالتالي :

متحصل م . التصفية	حتى آخر يناير ١٩٥٦
٢٠٠	٣٥٠٠
١٠٠	١٠٠٠
١٠٠	٥٥٠
٤٠٠	٥٠٥٠

والمطلوب تصوير قائمة التوزيع إذا قرر الشركاء توزيع المتحصل من بيع الأصول في نهاية كل شهر .

الحل  
قائمة التوزيع

بيان	إداتون	ب	ا
أرصدة في ١/١/١٩٥٦	٣٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠
<u>الدفعة الأولى</u>			
٣٥٠٠ المتحصل من بيع الأصول حتى آخر يناير			
٣٠٠٠ رصيد البنك عند بدء التصفية			
٦٥٠٠			
٢٠٠ مصاريف التصفية			
٦٣٠٠			
٣٠٠٠ تسديد حقوق الدائنين	٣٠٠٠		
٣٣٠٠ الباقي ويوزع على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر		١١٠٠	٢٢٠٠
أرصدة متبقية للشركاء		٩٠٠	١٨٠٠
<u>الدفعة الثانية</u>			
١٠٠٠ المتحصل من بيع الأصول حتى آخر فبراير			
١٠٠ م - تصفية			
٩٠٠ الباقي ويوزع على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر	-	٣٠٠	٦٠٠
أرصدة متبقية للشركاء	-	٦٠٠	١٢٠٠
<u>الدفعة الثالثة</u>			
٥٥٠ المتحصل من بيع الأصول حتى آخر مارس			
١٠٠ م - تصفية			
٤٥٠ الباقي ويوزع على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر	-	١٥٠	٣٠٠
تصيب الشركاء في خسائر التصفية	-	٤٥٠	٩٠٠

من هذا الكشف يتضح لنا أن :

$$\text{حصة ماحصل عليه الشريك أ من أموال التصفية} = ٢٢٠٠ + ٦٠٠ + ٣٠٠ = ٣١٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{حصة ماحصل عليه الشريك ب من أموال التصفية} = ١١٠٠ + ٣٠٠ + ١٥٠ = ١٥٥٠ \text{ جنيه}$$

وهذه هي نفس المبالغ التي كانوا سيحصلون عليها لو أن المصنف انتظر حتى نهاية عملية التصفية وقام بتوزيع صافي المحصلات على الشركاء دفعة واحدة كما يتضح ذلك من مقارنة الأرقام :

$$\text{حصة المتحصل من بيع الأصول} = ٣٥٠٠ + ١٠٠ + ٥٥٠ = ٤٠٥٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{حصة مصاريف التصفية} = ٢٠٠ + ١٠٠ + ١٠٠ = ٤٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{حصة خسائر التصفية} = \text{خسائر بيع أصول} + \text{مصاريف تصفية}$$

$$= (٦٠٠٠ - ٥٥٠٠) + ٤٠٠ = ١٣٥٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك أ من خسائر التصفية} = ١٣٥٠ \times \frac{٢}{٤} = ٦٧٥ \text{ جنيه}$$

$$\text{نصيب الشريك ب من خسائر التصفية} = ١٣٥٠ \times \frac{١}{٤} = ٣٣٧.٥ \text{ جنيه}$$

$$\therefore \text{صافي المستحق للشريك أ} = ٦٧٥ - ٤٠٠ = ٢٧٥ \text{ جنيه}$$

$$\text{صافي المستحق للشريك ب} = ٣٣٧.٥ - ٤٥٠ = ١١٣.٥ \text{ جنيه}$$

وهي نفس المبالغ التي حصلوا عليها في حالة توزيع المتحصلات على دفعات .

ثانياً - إذا اختلفت نسب توزيع الأرباح والخسائر عن نسب رؤوس

الأموال :

سبق أن ذكرنا أن أرباح وخسائر تصفية توزع على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر . فإذا اختلفت نسب توزيع الأرباح والخسائر عن نسب رؤوس الأموال فإن توزيع أرباح أو خسائر التصفية على الشركاء يؤدي إلى اختلاف نسب رؤوس أموال الشركاء بعد التصفية . كما يلي تأملها ( ج ١٤ ) - محاسبة شركات الأشخاص (

بنتيجة التصفية . ولما كان المتيق من متحصلات التصفية - بعد سداد ما على الشركة من التزامات للغير - يوزع على الشركاء بنسب رؤوس أموالهم النهائية بعد تأثرها بنتيجة التصفية وحيث أنه يراد توزيع المتيق من متحصلات التصفية أولاً بأول قبل الوصول إلى النتيجة النهائية للتصفية من ربح أو خسارة أى قبل معرفة نسب رؤوس أموال الشركاء النهائية بعد تأثرها بنتيجة التصفية فلا بد من البحث عن طريقة عادلة لتوزيع تلك المتحصلات أولاً بأول على الشركاء بحيث لا يأخذ أى شريك أكثر أو أقل مما له .

ولا شك أن نسب رؤوس الأموال أو نسب توزيع الأرباح والخسائر لا تصلح أساساً عادلاً في هذه الحالة لتوزيع باقي متحصلات التصفية على الشركاء أولاً بأول كما يتضح ذلك من المثال الآتي :

(مثال) ١ ، ب ، ج شركاء في شركة تضامن يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١ : ٢ : ٣ وقد كان المركز المالي للشركة في ١٢/٢/٥٩ كالتالي :

رأس مال الشركة				
(أ)	٤٠٠٠		تقليدية بالخزينة	٤٠٠٠
(ب)	٦٠٠٠		أصول مختلفة أخرى	٢٤٠٠٠
	١٠٠٠٠			
		٢٠٠٠٠		
دائنون		٨٠٠٠		
		٢٨٠٠٠		٢٨٠٠٠

وفي ١٩٦٠/١/١ قرر الشركاء تصفية الشركة وتوزيع المتحصلات بعد سداد ما على الشركة من التزامات فيما بينهم أولاً بأول .

وقد كان المحصل من التصفية والمصاريف كالآتي :

مصاريف	محصلات	
٣٠٠ جنيه	١١٠٠ جنيه	خلال شهر يناير
٧٠٠ جنيه	٧٤٠٠ جنيه	خلال شهر فبراير
١٠٠ جنيه	٤٩٠٠ جنيه	خلال شهر مارس
٦٠٠ جنيه	٢١٤٠٠ جنيه	

الحاصل :

(١) توزيع المحصلات بنسب الأرباح والخسائر :

قائمة التصفية وتوزيع المحصلات

بيان	دائون	م	ب	ا
أرصدة في ١/١٢/٣١	٨٠٠٠	١٠٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠
شهر يناير				
رصيد النقدية في ١/١٢/٣١	٤٠٠٠			
محصلات شهر يناير	٩١٠٠			
	١٣١٠٠			
مصاريف التصفية	٣٠٠			
	١٢٨٠٠			
تسديدات الدائنين	٨٠٠٠	٨٠٠٠		
الباقى ويوزع على الشركاء ب	٤٨٠٠			
توزيع الأرباح والخسائر	٤٨٠٠	٢٤٠٠	١٦٠٠	٨٠٠

بيان	دائون	ج	ب	ا
أرصدة		٧٦٠٠	٤٤٠٠	٣٢٠٠
شهر فبراير				
متحصلات التصفية	٧٤٠٠			
مصاريف التصفية	٢٠٠			
الباقى ويوزع على الشركاء بنسب	٧٢٠٠			
توزيع الأرباح والخسائر	٧٢٠٠	٣٦٠٠	٢٤٠٠	١٢٠٠
أرصدة	-	٤٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠
شهر مارس				
متحصلات التصفية	٤٩٠٠			
مصاريف التصفية	١٠٠			
الباقى ويوزع على الشركاء بنسب	٤٨٠٠			
توزيع الأرباح والخسائر	٤٨٠٠	٢٤٠٠	١٦٠٠	٨٠٠
نصيب كل شريك من خسائر التصفية		١٦٠٠	٤٠٠	١٢٠٠

∴ حصة ما حصل عليه الشريك ا =  $٨٠٠ + ١٢٠٠ + ٢٨٠٠$  ج

∴ حصة ما حصل عليه الشريك ب =  $١٦٠٠ + ٢٤٠٠ + ٥٦٠٠$  ج

∴ حصة ما حصل عليه الشريك ج =  $٢٤٠٠ + ٣٦٠٠ + ٨٤٠٠$  ج

(ب) توزيع المتحصلات بسبب رؤوس الأموال :

قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات

بيان	دائنون	ب	ب	ا
أرصدة في ١٢/٣١ ٥٩	٨٠٠٠	١٠٠٠٠	٦٠٠٠	٤٠٠٠
<u>شهر يناير</u>				
رصيد التبدية في ١٢/٣١ ٥٩	٤٠٠٠			
متحصلات شهر يناير	٩١٠٠			
	١٣١٠٠			
مصاريف التصفية	٣٠٠			
	١٢٨٠٠			
تسديدات للدائنين	٨٠٠٠	٨٠٠٠		
الباقى ويوزع على الشركاء بنسبة رؤوس الأموال	٤٨٠٠			
	٤٨٠٠	٢٤٠٠	١٤٤٠	٩٦٠
أرصدة	—	—	٧٦٠٠	٤٥٦٠
				٣٠٤٠
<u>شهر فبراير</u>				
متحصلات التصفية	٧٤٠٠			
مصاريف التصفية	٢٠٠			
الباقى ويوزع على الشركاء بنسبة رؤوس الأموال	٧٢٠٠			
	٧٢٠٠	٣٦٠٠	٢١٦٠	١٤٤٠
أرصدة	—	٤٠٠٠	٢٤٠٠	١٦٠٠
<u>شهر مارس</u>				
متحصلات التصفية	٤٩٠٠			
مصاريف التصفية	١٠٠			
الباقى ويوزع على الشركاء بنسبة رؤوس الأموال	٤٨٠٠			
	٤٨٠٠	٢٤٠٠	١٤٤٠	٩٦٠
تصيب كل شريك من خسارة التصفية		١٦٠٠	٩٦٠	٦٤٠

∴ حصة ما حصل عليه الشريك أ =  $960 + 1440 + 3360 = 5760$  جنيه  
 ∴ حصة ما حصل عليه الشريك ب =  $1440 + 2160 + 5040 = 8640$  جنيه  
 ∴ حصة ما حصل عليه الشريك ج =  $3600 + 3600 + 8400 = 15600$  جنيه  
 (د) توزيع المتحصلات دفعة واحدة في نهاية التصفية :

حصة المتحصلات =  $9100 + 7400 + 4900 = 21400$  جنيه  
 حصة مصاريف التصفية =  $300 + 200 + 100 = 600$  جنيه  
 ∴ حصة خسائر التصفية =  $(21400 - 24000) = 2600$  جنيه

ويتوزع تلك الخسائر على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر  
 يكون الصافي المستحق لكل شريك كالآتي :

صافي المستحق للشريك أ =  $4000 - 600 = 3400$  جنيه .  
 صافي المستحق للشريك ب =  $6000 - 1200 = 4800$  جنيه .  
 صافي المستحق للشريك ج =  $10000 - 1800 = 8200$  جنيه .

وبمقارنة ما حصل عليه كل شريك لو وزعت المتحصلات بنسب  
 الأرباح والخسائر أو بنسب رؤوس الأموال الأصلية بما يجب أن يحصل عليه  
 كل شريك لو تم التوزيع دفعة واحدة في نهاية التصفية يتضح لنا أنه في حالة  
 اختلاف نسب توزيع الأرباح والخسائر عن نسب رؤوس الأموال فإن أي  
 توزيع يتم سواء بنسب توزيع الأرباح أو بنسب رؤوس الأموال الأصلية لن  
 يحقق عدالة في التوزيع . فلا بد إذن والحالة هذه من البحث عن أساس آخر  
 للتوزيع .

ولتحقيق العدالة في التوزيع يجب إجراء تعديل في حقوق الشركاء في  
 الشركة حتى تصبح هذه الحقوق متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر .  
 ويتم هذا التعديل بإجراء توزيعات بنسب معينة وبترتيب معين لبعض الشركاء  
 دون البعض الآخر حتى نصل بحقوق الشركاء في الشركة إلى نسب تتفق مع  
 نسب توزيع الأرباح والخسائر . ومتى إتفقت هذه النسب أمكننا توزيع أية



متحصلات بعد ذلك على الشركاء جميعاً بنسب توزيع الأرباح والخسائر ونحن مطمئنين إلى أن كل شريك لن يحصل على أكثر مما يستحقه .

ويمكن الوصول إلى هذا التعادل بين نسب حقوق الشركاء ونسب توزيع الأرباح والخسائر بإحدى طريقتين :

#### الطريقة الأولى :

وتقتضى هذه الطريقة بأن يفترض المصنئ أن أى توزيع يجريه بين الشركاء من متحصلات التصفية بعد سداد كافة ما على الشركة من لإلتزامات الغير هو آخر توزيع سيتم على الشركاء وعلى ذلك يجب أن يأخذ فى الحسبان جميع الخسائر المحتمل حدوثها وقت لإجراء كل توزيع :  
والخسائر المحتمل وقوعها وقت لإجراء أى توزيعات تنقسم إلى نوعين :

(أ) النوع الأول وهو عبارة عن خسائر تنتج بفرض إحتمال عدم إمكان تحصيل شيء من بيع الأصول المتبقية لدى الشركة وقت لإجراء التوزيع . وهذا يقتضى من المصنئ إعتبار القيمة الدفترية لهذه الأصول المتبقية خسارة محتملة توزع على الشركاء . بنسبة الأرباح والخسائر لمعرفة ما سيتحمله كل شريك من هذه الخسارة .

(ب) النوع الثانى من الخسائر المحتملة تنشأ نتيجة إفترض إعسار الشريك أو الشركاء الذين تظهر حسابات رؤوس أموالهم أرصدة مدينة نتيجة تحملهم خسائر التصفية التى تحققت فعلاً نتيجة ما تم بيعه من أصول حتى وقت لإجراء التوزيع وكذلك الخسائر المحتمل وقوعها نتيجة إفترض عدم إمكان بيع الباقي من الأصول .

ولمّا كان الشركاء فى شركة التضامن متضامنين فى تحمل خسائر الشركة فيجب على الشركاء الآخرين تحمل خسائر الشريك أو الشركاء المعسرين الذين يعجزون عن سداد ما عليهم من ديون .

فإذا ما أخذ المصنف في الحساب مدين التوزيع من الخسائر وتبقى بعد ذلك للشركاء حقوق صافية مطلقة في الشركة فإن توزيع المتحصلات يكون في حدود تلك الحقوق الصافية البالغة للشركاء .

ويجب على المصنف اتباع هذه المبادئ في توزيع المتحصلات . أولاً : على الشركاء حتى يصل بحقوقهم إلى نسب تتفق مع نسب توزيع الأرباح والخسائر وعند هذا الحد فإنه يستطيع إجراء التوزيعات التالية بين الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر لأن هذا سيؤدي إلى تحقيق عدالة بينهم في التوزيع .

والأمثلة الآتية توضح لنا تطبيق هذه الطريقة عملياً .

مثال ( ١ ) :

أ ، ب ، ج شركاء في شركة تضامن يقسمون الأرباح والخسائر بالتساوي وفي ١٩٦٠/١/١ قرر الشركاء تصفية الشركة وتوزيع المتحصل من التصفية بعد سداد ما على الشركة من التزامات للغير فيما بينهم أولاً بأول . وقد كان المركز المسالي للشركة في ذلك التاريخ كالآتي :

رأس مال الشركة			تقليدية		١٠٠٠
أ	٧٠٠٠		أصول أخرى		٢٠٠٠
ب	٢٠٠٠				
ج	٢٠٠٠				
		١٦٠٠٠			
دائرون مختلفون		٥٠٠٠			
		٢١٠٠٠			٢١٠٠٠

وقد كان صافي المتحصل من بيع الأصول المختلفة كالتالي :

الدفعة القيمة الدفترية للأصول المباعة صافي المتحصل من بيع تلك الأصول

خزل شهر يناير	١٢٥٠٠ جنيه	٩٥٠٠ جنيه
خلال شهر فبراير	٦٠٠٠ جنيه	٤٥٠٠ جنيه
خلال شهر مارس	١٥٠٠ جنيه	٢١٠٠ جنيه
	<u>٢٠٠٠٠</u>	<u>١٦١٠٠</u>

والمطرب :

١ - تصوير قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات .

٢ - إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم .

٣ - تصوير حسابات التصفية .

قائمة للتصفية وتوزيع المتحصلات

بيان	أصول		دائون		حصة الشركاء		
	غير نقدية	نقدية			أ	ب	ج
أرصدة في ١/١/١٩٦٠ شهر يناير :	٢٠٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠٠	٤٠٠٠	٥٠٠٠	٧٠٠٠	
بيع الدفعة الأولى من الأصول وتوزيع الخسائر الناتجة عن عملية البيع على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر	١٢٥٠٠	٩٥٠٠		١٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	
أرصدة تسديدات للدائنين	٧٥٠٠	١٠٥٠٠	٥٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	٦٠٠٠	
أرصدة توزيعات على الشركاء حسب الجدول	٧٥٠٠	٥٥٠٠	-	٣٠٠٠	٤٠٠٠	٦٠٠٠	
أرصدة شهر فبراير :	٧٥٠٠	-	-	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠	
بيع الدفعة الثانية من الأصول وتوزيع الخسائر الناتجة من عملية البيع على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر	٦٠٠٠	٤٥٠٠		٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	
أرصدة توزيعات على الشركاء بالتساوي (حيث أن الحصص أصبحت متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر)	١٥٠٠	٤٥٠٠		٢٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	
أرصدة شهر مارس :	١٥٠٠	-		٥٠٠	٥٠٠	٥٠٠	
بيع الدفعة الثالثة من الأصول وتوزيع الأرباح الناتجة عن عملية البيع على الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر	١٥٠٠	٢١٠٠		٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	
أرصدة توزيعات على الشركات بالتساوي (أي بنسب توزيع الأرباح والخسائر)	-	٢١٠٠		٧٠٠	٧٠٠	٧٠٠	
		٢١٠٠		٧٠٠	٧٠٠	٧٠٠	

جدول يبين كيفية توزيع الباقي من متحصلات الدفعة الأولى على الشركاء

بيان	حصص الشركاء		
	أ	ب	ج
صافي حقوق الشركاء قبل إجراء أية توزيعات (أنظر قائمة التصفية)	٣٠٠٠	٤٠٠٠	٦٠٠٠
- حقوق مقيدة نتيجة خسائر محتمل وقوعها بفرض عدم تحقيق شيء من بيع الأصول المتبقية بعد الدفعة الأولى وقدرها ٧٥٠٠ جنيه وزعت على الشركاء بنسب الأرباح والخسائر	٧٥٠٠	٢٥٠٠	٢٥٠٠
صافي حقوق مطلقة للشركاء تتخذ أساساً سلباً لتوزيع المتبقى من متحصلات الدفعة الأولى	٥٠٠	١٥٠٠	٣٥٠٠

قيود اليومية :

تاريخ	بيان	مبالغ	
		له	منه
خلال شهر يناير	من مذكورين ح/التقديسية ح/التصفية		٩٥٠٠ ٣٠٠٠
	إلى ح/الأصول المختلفة إثبات بيع الدفعة الأولى من الأصول	١٢٥٠٠	
	من ح/أرأس المسال		٣٠٠٠
	أ ١٠٠٠		
	ب ١٠٠٠		
	ج ١٠٠٠		
	إلى ح/التصفية	٣٠٠٠	
	توزيع خسائر الدفعة الأولى من الأصول		

تاريخ	بيان	مبالغ	
		لـ	منه
شهر فبراير	من مذكورين ح/الدائنين		٥٠٠٠
	ح/رأس المال		٥٥٠٠
	أ ٣٥٠٠		
	ب ١٥٠٠		
	ج ٥٠٠		
	إلى ح/التقديبة	١٠٥٠٠	
	توزيع متحصلات الدفعة حسب ما هو وارد بقائمة التصفية		
	من مذكورين ح/التقديبة		٤٥٠٠
	ح/التصفية		١٥٠٠
	إلى ح/الأصول المختلفة	٦٠٠٠	
	إثبات بيع الدفعة الثانية من الأصول		
	من ح/رأس المال		١٥٠٠
	أ ٥٠٠		
	ب ٥٠٠		
	ج ٥٠٠		
	إلى ح/التصفية	١٥٠٠	
	توزيع الخسائر الناتجة عن بيع الدفعة الثانية من الأصول		
	من ح/رأس المال		٤٥٠٠
	أ ١٥٠٠		
	ب ١٥٠٠		
	ج ١٥٠٠		
	إلى ح/التقديبة	٤٥٠٠	
	توزيع متحصلات الدفعة الثانية بنفسها		

التاريخ	بيان	مبالغ	
		له	منه
شهر مارس	من ح/التقديمية		٢١٠٠
	إلى مذكورين		
	ح/الأصول المختلفة	١٥٠٠	
	ح/التصفية	٦٠٠	
	إثبات بيع الدفعة الثالثة من الأصول		
	من ح/التصفية		٦٠٠
	إلى ح/رأس المال	٦٠٠	
	أ ٢٠٠		
	ب ٢٠٠		
	ج ٢٠٠		
	توزيع الأرباح الناتجة من بيع الدفعة الأخيرة من الأصول		
	من ح/رأس المسال		٢١٠
	أ ٧٠٠		
	ب ٧٠٠		
	ج ٧٠٠		
	إلى ح/التقديمية		٢١٠٠
	توزيع متحصلات الدفعة بنسبة ١ ح		

حسابات التصفية :

له	ح/الأصول المختلفة	منه
١/٣١	من مذكورين	٢٢٠٠٠
٢/٢٩	من مذكورين	
٣/٣١	من ح/التقديمية	
	١٢٥٠٠	
	٦٠٠٠	
	١٥٠٠	
	٢٠٠٠٠	
		٢٢٠٠٠

لـ

ح/التقليد

مستند

١/٣١	من ح/الدائنين	٥٠٠٠	١/١	إلى الرصيد	١٠٠٠
	من ح/رأس المال	٥٠٠٠	١/٣١	إلى ح/الأصول المختلفة	٩٥٠٠
	أ ٣٥٠٠				
	ب ١٥٠٠				
	ج ٥٠٠				
		١٠٥٠٠			١٠٥٠٠
٢/٢٩	من ح/رأس المال	٤٥٠٠	٢/٢٩	إلى ح/الأصول المختلفة	٤٥٠٠
	أ ١٥٠٠				
	ب ١٥٠٠				
	ج ١٥٠٠				
		٤٥٠٠			٤٥٠٠
٣/٣٠	من ح/رأس المال	٢١٠٠	٣/٣١	إلى ح/تكوين	٢١٠٠
	أ ٧٠٠				
	ب ٧٠٠				
	ج ٧٠٠				
		٢١٠٠			٢١٠٠



ح/التصفية

١/٣١	من ح/رأس المال أ ١٠٠٠ ب ١٠٠٠ ج ١٠٠٠	٣٠٠٠	١/٣١	إلى ح/الأصول المختلفة	٣٠٠٠
		٣٠٠٠			٣٠٠٠
٢/٢٩	من ح/رأس المال أ ٥٠٠ ب ٥٠٠ ج ٥٠٠	١٥٠٠	٢/٢٩	إلى ح/الأصول المختلفة	١٥٠٠
		١٥٠٠			١٥٠٠
٣/٣١	من ح/التقديرة	٦٠٠	٣/٣١	إلى ح/رأس المال أ ٢٠٠ ب ٢٠٠ ج ٢٠٠	٦٠٠
		٦٠٠			٦٠٠

له

حساب رأس المال

منه

تاريخ	أ	ب	ج	تاريخ	أ	ب	ج
١/١	من الرصيد	٤٠٠٠	٥٠٠٠	١/٣١	إلى ح/التصفية	١٠٠٠	١٠٠٠
				١/٣١	إلى ح/التقديرة	٥٠٠	١٥٠٠
				١/٣١	إلى الرصيد	٢٥٠٠	٢٥٠٠
		٤٠٠٠	٥٠٠٠			٤٠٠٠	٧٠٠٠
٢/١	من الرصيد	٢٥٠٠	٢٥٠٠	٢/٢٩	إلى ح/التصفية	٥٠٠	٥٠٠
				٢/٢٩	إلى ح/التقديرة	١٥٠٠	١٥٠٠
				٢/٢٩	إلى الرصيد	٥٠٠	٥٠٠
		٢٥٠٠	٢٥٠٠			٢٥٠٠	٢٥٠٠
٣/١	من الرصيد	٥٠٠	٥٠٠	٣/٣١	إلى ح/التقديرة	٧٠٠	٧٠٠
٣/٣١	من ح/التصفية	٢٠٠	٢٠٠			٧٠٠	٧٠٠
		٧٠٠	٧٠٠			٧٠٠	٧٠٠

ملاحظات على الحل :

١ - يلاحظ أنه قد تم توزيع الخسائر التي تحققت من بيع الدفعة الأولى من الأصول وقلدها ٣٠٠٠ جنيه على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر

٢ - بعد سداد حقوق الدائنين وقلدها ٥٠٠٠ جنيه بقي لدى المصفي ٥٥٠٠ جنيه . وعند توزيع هذا المبلغ على الشركاء فقد أعتبر وكأنه آخر عدم تحقيق شيء من بيع الباقي من الأصول وقدره ٧٥٠٠ جنيه . وقد وزعت هذه الخسائر ( كما يتضح من الجدول الثاني ) على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر . وبذلك تبقى للشركاء حقوق صافية مطلقة من أي قيد تعادل في مجموعها التقديمية المتبقية من منحصلات الدفعة الأولى ورصيد التقديمية وقت بدء التصفية . وقد وزعت هذه المبالغ المتبقية في حدود هذه الحقوق المطلقة .

٣ - بعد إجراء توزيعات الدفعة الأولى على الشركاء يلاحظ أن نسب رؤوس أموال الشركاء قد أصبحت متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر . وبذلك توزع المنحصلات من أية دفعة تالية بين الشركاء بنسب توزيع الأرباح والخسائر دون حاجة إلى استخدام الجدول الثاني لمعرفة ما يجب توزيعه على الشركاء من منحصلات كل دفعة . على أنه ليس من الضروري أن يتم هذا التساوي بين نسب رؤوس الأموال ونسب توزيع الأرباح والخسائر دائماً بعد توزيع الباقي من منحصلات الدفعة الأولى . فإذا لم يتم هذا التساوي بعد توزيع الباقي من منحصلات الدفعة الأولى فنستمر في استخدام الجدول الثاني لاستنتاج ما يخص كل شريك من منحصلات الدفعة الثانية وبعد أن نأخذ في الحسبان جميع الخسائر المحتمل وقوعها والسابق الإشارة إليها .

٤ - يلاحظ أن قائمة التصفية وبالتالي حسابات الشركاء بالدفاتر لا تتأثر إلا بالخسائر التي تحققت فعلاً نتيجة بيع كل دفعة من دفعات الأصول أما الخسائر المحتملة بإفترض عدم إمكان تحقيق شيء من بيع المتبقي من الأصول

بعد كل دفعة فإنها أدخلت في الحساب فقط بحلول الثاني وذلك بقصد الوصول إلى صافي حقوق الشركاء الصافية التي تتخذ أساساً لتوزيع المتبقى من متحصلات كل دفعة .

• - يلاحظ أن جملة ما حصل عليه كل شريك من متحصلات التصفية

هو : -

$$١ = ٣٥٠٠ + ١٥٠٠ + ٧٠٠ = ٥٧٠٠ \text{ جنيه}$$

$$ب = ١٥٠٠ + ١٥٠٠ + ٧٠٠ = ٣٧٠٠ \text{ جنيه}$$

$$ج = ٥٠٠ + ١٥٠٠ + ٧٠٠ = ٢٧٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\underline{\underline{١٢١٠٠}}$$

وهذه هي نفس المبالغ التي كانوا سيحصلون عليها لو أن عملية توزيع المتحصلات قد تأجلت حتى نهاية التصفية كما يتضح ذلك من المقارنة الآتية :

$$\text{صافي خسائر التصفية} = ٣٠٠٠ + ١٥٠٠ - ٦٠٠ = ٣٩٠٠ \text{ جنيه}$$

وبتوزيع هذه الخسائر على الشركاء بالتساوي يخص كل شريك ١٣٠٠ جنيه.

$$\text{صافي حقوق أ} = ٧٠٠٠ - ١٣٠٠ = ٥٧٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{صافي حقوق ب} = ٥٠٠٠ - ١٣٠٠ = ٣٧٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{صافي حقوق ج} = ٤٠٠٠ - ١٣٠٠ = ٢٧٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\underline{\underline{١٢١٠٠ \text{ جنيه}}}$$

مثال (٢) :

في ١/١/١٩٦٠ كان المركز المالي لإحدى شركات التضامن كالاتي :

رأس مال				
أ	٩٠٠٠		تقديية	١٠٠٠
ب	٥٠٠٠		أصول مختلفة	٢٩٠٠٠
ج	٤٠٠٠			
د	٢٠٠٠			
		٢٠٠٠٠		
دائنون مختلفون		١٠٠٠٠		
		٣٠٠٠٠		٣٠٠٠٠

وقد وافق الشركاء في ذلك التاريخ على تصفية الشركة وتوزيع المتحصلات فيما بينهم أولاً بأول وقد كان المتحصل والمبايع من الأصول كالاتي :

الدفعة	القيمة الدفترية للأصول المباعة	صافي المتحصل
يناير	٨٠٠٠	٦٠٠٠
فبراير	٨٠٠٠	٥٠٠٠
مارس	٦٠٠٠	٤٠٠٠
أبريل	٥٠٠٠	٤٠٠٠
مايو	٢٠٠٠	١٠٠٠
	٢٩٠٠٠	٢٠٠٠٠

والمطلوب : تصوير قائمة التصفية اللازمة علماً بأن الشركاء يقتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١ : ١ : ١

قائمة التصفية وتوزيع المحصلات

بيان	أصول		دائنون	حصة الشركاء			
	تقليدية	غير نقدية		د	ج	ب	ا
أرصدة في ٦٠/٧/١	٢٩٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠٠	٢٠٠٠	٤٠٠٠	٥٠٠٠	٩٠٠٠
بيع <sup>يناير</sup> الدفعة الأولى من الأصول وتوزيع الخسائر المحققة بنسبة ١:١:٢	٨٠٠٠	٦٠٠٠		٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٨٠٠
	٢١٠٠٠	٧٠٠٠	١٠٠٠٠	١٦٠٠	٣٦٠٠	٤٦٠٠	٨٢٠٠
تسديدات للدائنين وبيع لم ٣٠٠٠ ج		٧٠٠٠	٧٠٠٠				
أرصدة <sup>فبراير</sup>	٢١٠٠٠	—	٣٠٠٠	١٦٠٠	٣٦٠٠	٤٦٠٠	٨٢٠٠
بيع الدفعة الثانية من الأصول وتوزيع الخسائر المحققة بنسبة ١:١:٢	٨٠٠٠	٥٠٠٠		٦٠٠	٦٠٠	٦٠٠	١٢٠٠
أرصدة	١٣٠٠٠	٥٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	٧٠٠٠
تسديد الباقي من مصاب الدائنين		٣٠٠٠	٣٠٠٠				
أرصدة	١٣٠٠٠	٢٤٠٠		١٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	٧٠٠٠
توزيعات على الشركاء حسب الجدول المرفق		٢٠٠٠				١٠٠٠	١٠٠٠
أرصدة <sup>مارس</sup>	١٣٠٠٠	—		١٠٠٠	٣٠٠٠	٣٠٠٠	٦٠٠٠
بيع الدفعة الثالثة من الأصول وتوزيع الخسائر المحققة بنسبة ١:١:٢	٦٠٠٠	٤٠٠٠		٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٨٠٠
أرصدة	٧٠٠٠	٤٠٠٠		٦٠٠	٢٦٠٠	٢٦٠٠	٥٢٠٠
توزيعات على الشركاء حسب الجدول المرفق		٤٠٠٠		—	١٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠
أرصدة <sup>أبريل</sup>	٧٠٠٠	—		٦٠٠	١٦٠٠	١٦٠٠	٣٢٠٠
بيع الدفعة الثالثة من الأصول وتوزيع الخسائر المحققة بنسبة ١:١:١	٥٠٠٠	٤٠٠٠		٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٤٠٠
أرصدة	٢٠٠٠	٤٠٠٠		٤٠٠	١٤٠٠	١٤٠٠	٢٨٠٠
توزيعات على الشركاء حسب الجدول المرفق		٤٠٠٠		—	١٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠
أرصدة <sup>مايو</sup>	٢٠٠٠	—		٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٨٠٠
بيع الدفعة الأخيرة من الأصول وتوزيع الخسائر بنسبة ١:١:٢	٢٠٠٠	١٠٠٠		٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٤٠٠

تابع قائمة التصفية التوزيع المتحصلات

بيان	أصول		دائون	حصص الشركاء			
	نقدية	غير نقدية		د	ج	ب	ا
أرصدة	١٠٠٠			٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٤٠٠
توزيع على الشركاء بنسبة ١:١:١:٢	١٠٠٠			٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٤٠٠

جدول يبين كيفية توزيع متحصلات شهر فبراير

بيان	د	ج	ب	ا
صافي حقوق الشركاء قبل إجراء أية توزيعات نقدية عليهم ( أنظر قائمة التصفية )	١٠٠٠	٣٠٠٠	٤٠٠٠	٧٠٠٠
- حقوق مقيدة نتيجة خسائر محتمل وقوعها يفرض عدم تحقيق شيء من بيع الأصول المتبقية بعد الدفعة الثانية وقلدها ١٣٠٠٠ جنيه وزعت على الشركاء بنسبة توزيع الأرباح والخسائر أي بنسبة ١ : ١ : ١ : ٢	٢٦٠٠	٢٦٠٠	٢٦٠٠	٥٢٠٠
أرصدة	١٦٠٠	٤٠٠	١٤٠٠	١٨٠٠
- حقوق مقيدة نتيجة خسائر محتملة يفرض إعصار الشريك د وعدم إمكانية سداد رتبته بحسابه المدين بقرارداد ١٦٠٠٠ جنيه وقد وزع على الشركاء الآخرين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر الخاصة بهم أي بنسبة ١ : ١ : ٢	١٦٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٨٠٠
صافي حقوق مطلقة للشركاء تتخذ أساساً لتوزيع المتبقى من متحصلات شهر فبراير وقلدها ٢٠٠٠ جنيه	-	-	١٠٠٠	١٠٠٠

جدول يبين كيفية توزيع متحصلات شهر مارس على الشركاء

بيان	د	ج	ب	ا
صافي حقوق الشركاء بعد توزيع الخسائر التي تحققت من بيع الدفعة الثالثة ( أنظر قائمة التصفية )	٦٠٠	٢٦٠٠	٢٦٠٠	٥٢٠٠
- حقوق مقيدة نتيجة خسائر محتمل وقوعها بفرض عدم تحقيق شيء من بيع الأصول المتبقية بعد الدفعة الثالثة وقدرها ٧٠٠٠ جنيه ووزعت على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر	١٤٠٠	١٤٠٠	١٤٠٠	٢٨٠٠
أرصدة :	-	١٢٠٠	١٢٠٠	٢٤٠٠
- حقوق مقيدة نتيجة خسائر محتملة بفرض إحصار الشريك د وعدم إمكانه سداد رصيده المدين وقدره ٨٠٠ جنيه وزعت على الشركاء الآخرين بنسبة الأرباح والخسائر	٨٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٤٠٠
صافي حقوق مطلقة للشركاء تتخذ أساساً لتوزيع المتبقى من متحصلات شهر مارس وقدرها ٤٠٠٠ جنيه	-	١٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠
صافي حقوق الشركاء بعد توزيع الخسائر التي تحققت من بيع الدفعة الرابعة من الأصول ( أنظر قائمة التصفية )	٤٠٠	١٤٠٠	١٤٠٠	٢٨٠٠
- حقوق مقيدة نتيجة خسائر محتمل وقوعها بفرض عدم تحقيق شيء من بيع الأصول المتبقية بعد الدفعة وقدرها ٢٠٠٠ جنيه ووزعت على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر	٤٠٠	٤٠٠	٤٠٠	٨٠٠
صافي حقوق مطلقة للشركاء تتخذ أساساً لتوزيع المتبقى من متحصلات شهر أبريل وقدرها ٤٠٠٠ جنيه	-	١٠٠٠	١٠٠٠	٢٠٠٠

ملاحظات :

١ - يلاحظ أن المتحصل من دفعة يناير بالإضافة النقدية التي كانت لدى الشركة في ١ / ١ / ٦٠ لا يكفيان لسداد المستحق للدائنين فسد لم يبق وقدره ٣٠٠٠ جنيه من متحصلات شهر فبراير .

٢ - يلاحظ أن الشركاء لم يحصلوا على شيء من متحصلات شهر يناير . وذلك لعدم سداد حساب الدائنين بالكامل .

٣ - لاستنتاج المبالغ الواجب توزيعها على الشركاء من المتبقى من متحصلات فبراير أخذنا في الحسبان الخسائر المحتمل وقوعها إذا لم يتحقق شيء من بيع الباقي من الأصول وكذلك افترضنا إعسار الشريك د وعدم تمكنه من سداد رصيد حسابه المدين ( وقدره ١٦٠٠ جنيه ) فاعدنا توزيع هذا الرصيد على الشركاء الآخرين باعتبارهم متضامنين بنسبة توزيع الأرباح والخسائر الخاصة بهم . وقد اتبع نفس المبدأ عند استنتاج المبالغ الواجب توزيعها على الشركاء من متحصلات شهر مارس .

٤ - يلاحظ أنه بعد توزيع متحصلات شهر أبريل على الشركاء أصبحت حصصهم المتبقية متفقة مع نسب الأرباح والخسائر وبذلك وزعت المبالغ المتحصلة من بين الدفعة الأخيرة بينهم بنسبة توزيع الأرباح والخسائر دون حاجة إلى عمل جدول لبيان كيفية توزيع متحصلات الدفعة الأخيرة .

٥ - يلاحظ مما سبق أننا أوضحنا في المثال السابق أن قائمة التصفية وبالتالي حسابات الشركاء بالدقار لم تتأثر إلا بالخسائر التي تحققت فعلا نتيجة بيع الدفوعات المختلفة من الأصول . أما الخسائر المحتملة نتيجة افترض عدم إمكان تحقيق شيء من الأصول المتبقية بعد كل دفعة أو نتيجة افترض إعسار الشريك فلم يكن لها تأثير على قائمة التصفية أو الحسابات وإنما أخذت في الحسبان عند استنتاج المبالغ الواجب توزيعها على الشركاء من متحصلات كل دفعة .



### الخلاصة :

نستنتج من حل المثالين السابقين أنه لكي نحقق العدالة في توزيع المتحصلات أولاً بأول على الشركاء ولحماية المصنئ والشركاء من أى غبن . يجب مراعاة القاعدة الآتية في التوزيع .

« توزع النقدية المتبقية من متحصلات أى دفعة بعد سداد جميع ما على الشركة من التزامات الغير - فقط على الشركاء الذين يبقون لم حقوق في الشركة بعد الأخذ في الحسبان جميع الخسائر المحتمل وقوعها ويجرى التوزيع فقط في حدود تلك الحقوق الصافية المطلقة » .

### معالجة الحسابات الشخصية :

قد يكون للشركاء حسابات شخصية مدنية أو دائنة وقت بدء التصفية ، وفي هذه الحالة يجب تسوية أرصدة تلك الحسابات مع رؤوس أموال الشركاء فيضاف الرصيد الدائن إلى رأس مال الشريك ويخصم الرصيد المدين من رأس مال الشريك وذلك قبل البدء في إجراء أى توزيعات على الشركاء .

### معالجة قروض الشركاء :

قد يكون لأحد الشركاء وقت بدء عملية التصفية قرض في ذمة الشركة . ومن المسلم به قانوناً أن قرضه الشريك واجب السداد قبل حقوق الشركاء ولكن القاعدة لا تسري في حالات التصفية وتوزيع المتحصلات على دفعات لأنه لا يمكننا التكهّن مقدماً بما يجتمل أن يصيب الشريك صاحب القرض من خسائر التصفية ولذلك فإنه من الأفضل لإلزام القرض ضمن حقوق الشريك قبل إجراء أى توزيعات على أن تعتبر الدفعات الأولى التي يتسلمها الشريك صاحب القرض كأنها دفعت إليه سداداً لقرضه حتى يتم سداؤه ثم تعتبر الدفعات التالية سداداً لحصته في رأس المال .

### الطريقة الثانية :

تطلب الطريقة السابق شرحها لتوزيع متحصلات التصفية على الشركاء أولاً بأول أى على دفعات ، ضرورة اعداد جدول يبين البالغ الواجب توزيعها على كل شريك من كل دفعة من المدفوعات وذلك بعد الأخذ في الحسبان

جميع الخسائر المحتملة عليها . ويستمر إعدادنا لتلك الجداول عقب كل دفعة حتى نصبح حذري الشركاء المتبقية متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر وعندما نوزع المتحصلات على الشركاء بالنسب التي يقتسمون بها الأرباح والخسائر .

إلا أنه قد يكون من المستحسن في بعض الحالات إعداد خطة كاملة قبل البدء في عملية توزيع المتحصلات لكي يسير عليها المصنئ في توزيعه لكل ما يتبقى لديه من متحصلات التصفية على الشركاء وذلك بعد سداد جميع حقوق الغير بدلاً من الانتظار إلى تاريخ كل دفعة ثم معرفة ما يخص كل شريك من هذه الدفعة .

وتقوم هذه الخطوة على فكرة الوصول بحقوق الشركاء إلى أرقام تتفق مع نسب توزيع الأرباح والخسائر . ومعنى هذا إجراء توزيعات لبعض الشركاء دون البعض الآخر وبنسب معينة .

وتنحصر المشاكل المترتبة على وضع هذه الخطوة في ناحيتين :

أولاً : ترتيب الشركاء حسب أحقيتهم في استلام دفعات من متحصلات التصفية .

ثانياً : تحديد المبالغ التي تدفع للشركاء حسب أحقيتهم في القبض .

أولاً - أحقية الشركاء في القبض :

يتوقف ترتيب الشركاء حسب أولوية التوزيع عليهم على مدى قدرة رأس مال كل شريك على تحمل خسائر التصفية . فالشريك الذي تكون قدرة رأس ماله على تحمل خسائر التصفية أكبر ما يمكن هو الشريك الذي يكون له الحق الأول في استلام دفعات نقدية من متحصلات التصفية قبل غيره من الشركاء ثم يليه الشريك التالي في قدرة رأس ماله على تحمل خسائر التصفية وهكذا .

وللرجوع إلى قدرة رأس مال كل شريك في تحمل نصيبه من خسائر التصفية وبالتالي ترتيب الشركاء في أولوية القبض نقسم حصة كل شريك في رأس

المال على النسبة التي تخصه في توزيع الأرباح والخسائر ثم نقارن بين خوارج القسمة فيكون لصاحب أكبر خارج قسمة الحق الأول في استلام دفعات ثم يليه الشريك الثاني في نتائج القسمة وهكذا .

فإذا فرضنا أن ا ، ب ، ج ، د أربعة شركاء متضامنون يفتسمون الأرباح والخسائر بنسبة ١ : ٢ : ٢ : ٥ وإن حصصهم في رأس مال الشركة كانت ١٨٠٠ جنيه ، ٤٨٠٠ جنيه ، ٢٤٠٠ جنيه ، ١١٠٠٠ جنيه على التوالي ، فلمعرفة ترتيب هؤلاء الشركاء في أولوية توزيع الدفعات عليهم يجرى الآتي :

الشريك حصته في نسب توزيع  
رأس المال الأرباح  
والخسائر

ا	١٨٠٠	١	$\frac{1800}{1}$	١٨٠٠٠	الثالث
ب	٤٨٠٠	٢	$\frac{4800}{2}$	٢٤٠٠	الأول
ج	٢٤٠٠	٢	$\frac{2400}{2}$	١٢٠٠	الرابع
د	١١٠٠٠	٥	$\frac{11000}{5}$	٢٢٠٠	الثاني

بدل خارج قسمة حصة كل شريك في رأس المال على نسبة توزيع الأرباح والخسائر الخاصة به على أدنى حد من خسائر التصفية الذي يكون نصيب نقدية . الشريك منها كاف لتغطية حصته في رأس المال وبالتالي حرمانه من أية توزيعات فمثلا لو بلغت خسائر التصفية ١٨٠٠٠ جنيه لكان نصيب الشركاء منها كالآتي :

$$1 \times \frac{18000}{10} = 1800 \text{ جنيه (وهذا القدر من الخسائر كاف}$$

لتغطية حصته في رأس المال وبالتالي حرمانه من أية توزيعات ) .

ب =  $18000 \times \frac{7}{10} = 12600$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر أقل من حصة هذا الشريك في رأس المال مما يسمح له بتوزيعات نقدية ) .

ج =  $18000 \times \frac{7}{10} = 12600$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر يزيد على حصة هذا الشريك في رأس المال وبالتالي يحرمه من أية توزيعات ) .

د =  $18000 \times \frac{9}{10} = 16200$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر أقل من حصة الشريك في رأس المال مما يسمح له بتوزيعات نقدية ) .

وإذا بلغت خسائر التصفية ٢٤٠٠٠ جنيه لكان نصيب الشركاء منها كالآتي :

أ =  $24000 \times \frac{1}{10} = 2400$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر يزيد على حصة هذا الشريك في رأس المال وبالتالي يحرمه من أية توزيعات ) .

ب =  $24000 \times \frac{7}{10} = 16800$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر كاف لتغطية حصته في رأس المال وبالتالي يحرمه من أية توزيعات ) .

ج =  $24000 \times \frac{7}{10} = 16800$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر يزيد على حصة هذا الشريك في رأس المال وبالتالي يحرمه من أية توزيعات ) .

د =  $24000 \times \frac{9}{10} = 21600$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر يزيد على حصة هذا الشريك في رأس المال وبالتالي يحرمه من أية توزيعات ) .

أما إذا بلغت خسائر التصفية ١٢٠٠٠ جنيه يكون نصيب الشركاء منها كالآتي :

أ =  $12000 \times \frac{1}{10} = 1200$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر أقل من حصة هذا الشريك في رأس المال مما يسمح له بتوزيعات نقدية ) .

ب =  $12000 \times \frac{7}{10} = 8400$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر أقل من حصة هذا الشريك في رأس المال مما يسمح له بتوزيعات نقدية ) .

ج =  $12000 \times \frac{2}{10} = 2400$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر كاف لتغطية حصة الشريك في رأس المال وبالتالي حرمانه من أية توزيعات ) .  
 د =  $12000 \times \frac{5}{10} = 6000$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر أقل من حصة هذا الشريك في رأس المال مما يسمح له بتوزيعات نقدية ) .  
 وأخيراً إذا بلغت خسائر التصفية ٢٢٠٠٠ جنيه يكون نصيب كل شريك منها كالآتي :

١ =  $22000 \times \frac{1}{10} = 2200$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر يزيد على حصة هذا الشريك في رأس المال وبالتالي يحرمه من أية توزيعات ) .

ب =  $22000 \times \frac{2}{10} = 4400$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر أقل من حصة هذا الشريك في رأس المال مما يسمح له بتوزيعات نقدية ) .

ح =  $22000 \times \frac{2}{10} = 4400$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر يزيد على حصة هذا الشريك في رأس المال وبالتالي يحرمه من أية توزيعات ) .

د =  $22000 \times \frac{2}{10} = 4400$  جنيه ( وهذا القدر من الخسائر كاف لتغطية حصة هذا الشريك في رأس المال وبالتالي يحرمه من أية توزيعات ) .

يتضح لنا من هذه المقارنة أن الشريك ح هو أقل الشركاء قدره على تحمل خسائر التصفية لأن خسائر قدرها ١٢٠٠٠ جنيه ( وهي أقل قدر من الخسائر المفترضة في المثال السابق ) كافية لحو حصة هذا الشريك في رأس المال وبالتالي حرمانه من أية توزيعات نقدية في الوقت الذي يتبقى للشركاء الآخرين حقوق - بعد تحميلهم بأنصبتهم من هذه الخسائر - تسمح بإجراء توزيعات نقدية عليهم . وبذلك يكون الشريك ح هو آخر شريك له الحق في توزيعات نقدية من متحصلات التصفية .

كما يتضح لنا من هذه المقارنة أيضاً أن الشريك ب هو أقوى الشركاء قدرة على تحمل خسائر التصفية ، لأن الحد الأدنى من خسائر التصفية الذي

يكون نصيبه منها كاف لتغطية حصته في رأس المال هو ٢٤٠٠٠ جنيه ( وهو أكبر قدر من الخسائر في مثالنا هذا ) في الوقت الذي لا يستطيع منه الشركاء الآخرون تحمل تلك الخسائر لأن أنصبتهم منها تزيد على حصصهم في رأس المال . وبذلك يكون ترتيب الشركاء حسب قدرة حصصهم في رأس المال ( أو حقوقهم في الشركة في تاريخ التصفية ) على تحمل خسائر التصفية وبالتالي في

أهمية استلام توزيعات من متحصلات التصفية كالآتي :

ب	الأول
د	الثاني
ا	الثالث
ح	الرابع والأخير

ثانياً - تحديد المبالغ الواجب توزيعها على الشركاء حسب الترتيب السابق :

بعد ترتيب الشركاء حسب أولويتهم في التوزيعات التفضيلية تبدأ المشكلة الثانية وهي تحديد ما يجب دفعه للشريك الأول قبل الشركاء الآخرين ثم ما يجب دفعه للشريكين الأول والثاني معاً قبل الشركاء الآخرين وهكذا . والهدف الرئيسي من إجراء هذه التوزيعات هو جعل رؤوس أموال الشركاء جميعاً متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر ويتم هذا التوافق على خطوات تلخصها فيما يلي :-

١ - لمعرفة ما يجب دفعه إلى الشريك الذي له الحق الأول في التوزيعات التفضية يثبت رأس مال الشريك الذي يليه في ترتيب القبض أي نفترض عدم دفع شيء لهذا الشريك ثم يعدل رأس مال الشريك الأول حتى يصبح متفقا مع رأس مال الشريك الثاني ونسب توزيع الأرباح الخاصة بهما . والفرق بين رأس المال المعدل للشريك الأول وحصته الأصلية في رأس المال هو ما يجب دفعه أولاً إلى الشريك الأول . ويلاحظ أنه بعد إجراء هذا التوزيع على الشريك الأول يصبح رأس مال الشريكان الأول والثاني متفقان مع نسب توزيع الأرباح والخسائر الخاصة بهما :

٢ - لمعرفة ما يجب دفعه إلى الشريكين لما الحق الأول والثاني في القبض معاً وثبت رأس مال الشريك الثالث أى التالى لما في حق القبض وتعديل رؤوس أموال الشريكين الأول والثاني حتى تصبح متفقة ورأس مال الشريك الثالث ونسب توزيع الأرباح والخسائر الخاصة بالشركاء الثلاثة . والفرق بين رؤوس أموال الشريكين الأول والثاني المعدلة وبين رؤوس أموالها بعد إجراء التوزيع الأول يمثل ما يجب دفعه إلى هذين الشريكين معاً في وقت واحد . ويلاحظ أنه بعد إجراء هذا التوزيع الثاني على الشريكين تصبح رؤوس أموال الثلاث شركاء متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر الخاصة بهم .

وهكذا تستمر عملية تثبيت رؤوس الأموال وتعديلها وتحديد المبالغ الواجب توزيعها على الشركاء حتى يصبح الملتقى من حصص الشركاء في رأس المال مجتمع مع نسب توزيع الأرباح والخسائر .

ومنى وصل المصنى إلى نقطة التوافق فإن أى متحصلات بعد ذلك توزع على الشركاء جميعاً بنسبة توزيع الأرباح والخسائر .

في المثال السابق يكون تحديد التوزيعات النقدية المستحقة لكل شريك حسب ترتيب أفضيته في التوزيع كالآتي :

الشركاء	ب	د	ا	ج
نسب توزيع الأرباح والخسائر	٢	٥٠	١	٢
ترتيب الأفضية في القبض حصص	١	٢	٣	٤
الشركاء في رأس المال	٤٨٠٠	١١٠٠٠	١٨٠٠	٢٤٠٠

١ - لتحديد ما يجب دفعه للشريك ب

يثبت رأس مال د ويعمل رأس مال

ب هكذا  $\frac{2}{5} \times 11000$

ما يجب دفعه للشريك ب

حصص الشركاء بعد التوزيع الأول

٤٤٠٠ ١١٠٠٠

٤٠٠

٤٤٠٠

١١٠٠٠

١٨٠٠

٢٤٠٠

٢- لتحليل ما يجب دفعه للشريكين ب، د معاً

يثبت رأس مال الشريك ا ١٨٠٠  
ويعدل رأس مال ب هكذا  $\frac{2}{3} \times ١٨٠٠$  ٣٦٠٠

ويعدل رأس مال د هكذا  $\frac{5}{7} \times ١٨٠٠$  ٩٠٠٠

٢٨٠٠ جنيه توزع بين ب، د	٨٠٠	٢٠٠٠	-	-
حصة الشركاء بعد التوزيع الثاني	٣٦٠٠	٩٠٠٠	١٨٠٠	٢٤٠٠

٣- لتحليل ما يجب توزيعه على الشركاء

ب، د، د، د معاً  
يثبت رأس مال الشريك د ٢٤٠٠

يعدل رأس مال ب هكذا  $\frac{2}{3} \times ٢٤٠٠$  ٢٤٠٠

يعدل رأس مال د هكذا  $\frac{5}{7} \times ٢٤٠٠$  ٦٠٠٠

يعدل رأس مال ا هكذا  $\frac{1}{4} \times ٢٤٠٠$  ١٢٠٠

٤٨٠٠ جنيه توزع على الشركاء الثلاثة	١٢٠٠	٣٠٠٠	٦٠٠	-
حصة الشركاء بعد التوزيع الثالث	٢٤٠٠	٦٠٠٠	١٢٠٠	٢٤٠٠

وقد أصبحت متفقة مع نسب توزيع

الأرباح والخسائر .

يتضح لنا من الكشف السابق أنه بعد قيام المصنئ بسداد حقوق الغير  
تجرى التوزيعات التقديرية الآتية على الشركاء وبالترتيب التالي :

١- ٤٠٠ جنيه تدفع أولاً للشريك ب

٢- ٢٨٠٠ جنيه توزع بين ب، د بنسبة ٥:٢

٣- ٤٨٠٠ جنيه توزع بين ب، د، ا بنسبة ٢:٥:١

٤- أية متحصلات متبقية بعد ذلك توزع على الشركاء جميعاً بنسبة توزيع

الأرباح والخسائر .



ويلاحظ أنه إذا كان المتبقي من متحصلات التعديفة بعد سداد جميع حقوق الغير لا يكفي لسداد المستحق للشريك ب وقدره ٤٠٠ جنيه يعطى له التعديفة المتبقية كلها على أن يكفل له الباقي من متحصلات الدفعة التالية . وبالمثل إذا كانت المتحصلات الباقية من إحدى الدفعات أقل من ٢٨٠٠ الواجب توزيعها بين ب ، د توزع التعديفة الموجودة بين ب ، د بنسبة الأرباع والمأثر الخاصة بها على أن يكفل لها الفرق بنفس النسبة من الدفعة التالية وهكذا .

ملاحظة :

إذا كان هناك حسابات شخصية مادية أو دائنة للشركاء يجب ترجيل أرصدة تلك الحسابات إلى حساب رأس المال قبل تحديد أسحقة الشركاء في القبض أو تحديد الدفعات الواجب توزيعها عليهم .

وفي حالة وجود قرض لأحد الشركاء فبراعى ما سبق ذكره في هذا الشأن عند شرح التريفة الأولى من ضرورة إدماج القرض ضمن حقوق هذا الشريك وعدم التقدم بأفضلية القرض على حقوق الشركاء في السداد .

( مثال عام ) محمد وعلى وأمين شركاء متضامنون يقدسون الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ٢ : ١ وقد كان المركز المالى لشركتهم في ٣١ / ١٢ / ٥٩ كالآتي :

أصول غير نقدية مختلفة	رأس مال الشركة		
٣٩٥٠٠	محمد	١١٥٠٠	
٥٥٠٠	على	١٣٥٠٠	
٥٠٠	أمين	٥٠٠٠	
			٣٠٠٠٠
	قرض أمين		٣٠٠٠
	شخص على		٥٠٠
	دائرون		١٢٠٠٠
			٤٠٠٠٠
			٤٠٠٠٠

وقد قرر الشركاء تصفية الشركة في ١ / ١ / ٦٠ وتوزيع المتحصلات عليهم أولاً بأول بدلاً من الانتظار حتى انتهاء إجراءات التصفية . فإذا علمت أن المتحصل من بيع الأصول ومصاريف التصفية كانت كالتالي :

الدفعة	المتحصل من بيع الأصول	مصاريف التصفية
شهر يناير	٣٧٠٠	٢٠٠
شهر فبراير	٥٨٠٠	٣٠٠
شهر مارس	١٣١٠٠	١٠٠
شهر أبريل	٢٢٧٥٠	٢٥٠
فالمطلوب :		

أولاً - وضع خطة كاملة ليسيير عليها المصنف في توزيعه لمتحصلات التصفية على الشركاء :

ثانياً - تصوير قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات على الشركاء :

ثالثاً - إجراء قيود اليومية اللازمة .

رابعاً - تصوير حسابات التصفية اللازمة .

أولاً - وضع خطة لتوزيع متحصلات التصفية :

(١) تحديد الحقوق الصافية للشركاء في تاريخ بدء التصفية :

محمد	علي	أمين	
١١٥٠٠	١٣٥٠٠	٥٠٠٠	حصص الشركاء في رأس المال
٥٠٠ -	+	٥٠٠	حسابات شخصية
-	-	٣٠٠٠	قروض للشركاء
١١٠٠٠	١٤٠٠٠	٨٠٠٠	حصص الشركاء الكلية

(ب) ترتيب الشركاء حسب الأهمية في استلام توزيعات نقدية :

محمد	علي	أمين	
١١٠٠٠	١٤٠٠٠	٨٠٠٠	حصص الشركاء الكلية في الشركة

نسب توزيع الأرباح والخسائر	١	٢	٢
خارج قسمة حصصة كل شريك عن			
نسبة توزيع الربح الخاصة به :	٨٠٠٠	٧٠٠٠	٥٥٠٠
ترتيب الأحقية في استلام التوزيعات	الأول	الثاني	الثالث

(ج) تحديد قيمة التوزيعات النقدية على الشركاء حسب الرتيب السابق :

	أمين	علي	محمد
ترتيب الأحقية في استلام التوزيعات	١	٢	٢
نسب توزيع الأرباح والخسائر	١	٢	٢
حصص الشركاء الكلية	٨٠٠٠	١٤٠٠٠	١١٠٠٠
١ — تحديد ما يجب دفعه للشريك أمين			
يثبت رأس مال الشريك على أن		١٤٠٠٠	
يعادل رأس مال أمين هكذا			
$\frac{1}{4} \times ١٤٠٠٠$	٧٠٠٠		
جنيه تدفع أولاً للشريك أمين	١٠٠٠		
حقوق الشركاء بعد التوزيع الأول	٧٠٠٠	١٤٠٠٠	١١٠٠٠
٢ — تحديد ما يجب توزيعه على الشريك علي			
أمين وعلي معاً			
يثبت رأس مال الشريك محمد ويعادل			١١٠٠٠
رأس مال أمين هكذا			
$\frac{1}{4} \times ١١٠٠٠$	٥٥٠٠		
ويعادل رأس مال علي هكذا			
$\frac{1}{4} \times ١١٠٠٠$		١١٠٠٠	
$٤٥٠٠ =$ جنيه توزع بين أمين وعلي	١٥٠٠	٣٠٠٠	—
حصص الشركاء بعد التوزيع الثاني وقد	٥٥٠٠	١١٠٠٠	١١٠٠٠
أصبحت متفقة مع نسبة توزيع الأرباح			
والخسائر			
(١٩٢ — محاسبة شركات الأشخاص)			

ملخص خطة توزيع المتحصلات :

يتضح مما سبق أنه بعد قيام المصنئ بسداد حقوق الغير كاملة يوزع المتبقى من متحصلات التصفية على الشركاء كالآتى :

١ - ١٠٠٠ جنيه تدفع أولاً للشريك أمين .

٢ - ٤٥٠٠ جنيه توزع بين الشريكين أمين وعلى بنسبة ١ : ٢

٣ - أى مبلغ يتبقى بعد ذلك يوزع بين الشركاء أمين وعلى ومحمد بنسبة توزيع الأرباح والخسائر أى بنسبة ١ : ٢ : ٢ .

ثانياً - قائمة التصفية وتوزيع المتحصلات :

بيان	تقديية	دائتون	أمين		على		محمد	
			جزئى	كلى	جزئى	كلى	جزئى	كلى
أرصدة فى ١ / ١ / ٦٠	٥٥٠٠	١٢٠٠٠		٨٠٠٠		١٤٠٠٠		١١٠٠٠
شهر يناير								
متحصلات التصفية	٣٧٠٠							
	٩٢٠٠							
مصاريف التصفية	٢٠٠							
	٩٠٠٠							
تسديد جزء من	٩٠٠٠	١٠٠٠						
حقوق الدائنين								

يسـان	تقلدية	دائنون	أمين		على		محمد	
			جزئي	كلي	جزئي	كلي	جزئي	كلي
أرصدة في ٦٠/٢/١	-	٣٠٠٠		٨٠٠٠		١٤٠٠٠		١١٠٠٠
شهر فبراير								
متحصلات التصفية	٥٨٠٠							
- مصاريف التصفية	٣٠٠							
	٥٥٠٠							
سداد باقي حقوق الدائنين	٣٠٠٠	٣٠٠٠						
	٢٥٠٠							
تدفع إلى الشريك أمين	١٠٠٠		١٠٠٠					
	١٥٠٠							
توزع بين أمين وعلى بنسبة ٢:١	١٥٠٠		٥٠٠		١٠٠٠			
ويبقى لهم ٣٠٠٠ جنيه				١٥٠٠		٢٠٠٠		
أرصدة في ٦٠/٣/١	-	-		٦٥٠٠		١٣٠٠٠		١١٠٠٠
شهر مارس								
متحصلات التصفية	١٣١٠٠							
- مصاريف التصفية	٢٠٠							
	١٣٠٠٠							
توزع بين أمين وعلى بنسبة ٢:١	٣٠٠٠		١٠٠٠		٢٠٠٠			
	١٠٠٠٠							
توزع بين الشركاء الثلاثة بنسبة	١٠٠٠٠		٢٠٠٠		٤٠٠٠		٤٠٠٠	
توزيع الأرباح				٣٠٠٠		٦٠٠٠		٤٠٠٠
أرصدة في ٦٠/٤/١	-	-		٣٥٠٠		٧٠٠٠		٧٠٠٠
شهر أبريل								
متحصلات التصفية	٢٢٧٥٠							
- مصاريف التصفية	٢٠٠							
توزع على الشركاء بنسبة ٢:٢:١	٢٢٥٠٠			٤٥٠٠		٩٠٠٠		٩٠٠٠
أرباح التصفية	-	-		١٠٠٠		٢٠٠٠		٢٠٠٠

الملاحق - قيود اليومية :

منه	له	بيان
٣٩٥٠٠	٣٩٥٠٠	من / التصفية إلى / الأصول المختلفة قفل حسابات الأصول بترحيلها إلى / التصفية
٥٠٠	٥٠٠	من / رأس المال ( محمد ) إلى / شخصي محمد ترحيل رصيد الحساب الشخصي إلى / رأس المال
٥٠٠	٥٠٠	من / شخصي علي إلى / رأس المال ( علي ) ترحيل رصيد الحساب الشخصي إلى / رأس المال
٣٠٠٠	٣٠٠٠	من / قرض أمين إلى / رأس المال ( أمين ) ترحيل / القرض إلى / رأس المال
٣٧٠٠	٣٧٠٠	من / البنك إلى / التصفية إثبات المتحصل من بيع الدفعة الأولى من الأصول
٣٠٠	٣٠٠	من مذكورين إلى / مصاريف التصفية
٩٢٠٠	٩٢٠٠	من / الدائنين إلى / البنك توزيع نتاجات شهر يناير

		البيان	مبلغ	مبلغ
٢/٢٩		<p>من / البنك إلى / التصفية. إثبات المتحصل من بيع الدفعة الثانية من الأصول</p>	٥٨٠٠	٥٨٠٠
		<p>من المذكورين / مصاريف التصفية</p>		٣٠٠
		<p>/ الدائنين</p>		٣٠٠٠
		<p>/ رأس المال</p>		٢٥٠٠
		<p>١٥٠٠ أمين</p>		
		<p>١٠٠٠ على</p>		
		<p>إلى / البنك</p>	٥٨٠٠	
		<p>توزيع متحصلات شهر فبراير</p>		
٣/٣١		<p>من / البنك إلى / التصفية. إثبات المتحصل من بيع الدفعة الثالثة من الأصول</p>	١٣١٠٠	١٣١٠٠
		<p>من المذكورين / مصاريف التصفية</p>		١٠٠
		<p>من / رأس المال</p>		١٣٠٠٠
		<p>٣٠٠٠ أمين</p>		
		<p>٦٠٠٠ على</p>		
		<p>٤٠٠٠ محمد</p>		
		<p>إلى / البنك</p>	١٣١٠٠	
		<p>توزيع متحصلات شهر مارس</p>		

رقم	بيان	مبلغ
٤/٣٠	من -/ البنك إلى -/ التصفية إثبات المتحصل من بيع الدفعة الأخيرة من الأصول	٢٢٧٥٠ ٢٢٧٥٠
	من مذكورين -/ مصاريف التصفية -/ رأس المال ٤٥٠٠ أمين ٩٠٠٠ على ٩٠٠٠ محمد	٢٥٠ ٢٢٥٠٠
	إلى -/ البنك توزيع متحصلات الدفعة الأخيرة	٢٢٧٥٠
٤/٣٠	من -/ التصفية إلى -/ مصاريف التصفية تحصيل -/ التصفية بالمصاريف	٥٨٠ ٨٥٠
٥/١	من -/ التصفية إلى -/ رأس المال ١٠٠٠ أمين ٢٠٠٠ على ٢٠٠٠ محمد نقل حساب التصفية بتوزيع	٥٠٠٠ ٥٠٠٠



رأبنا - حسابات التصفية :

له

م / التصفية

منه

١ / ٣١	من م / البنك	٢٧٠٠	٦٠ / ١ / ١	الى م / الاصول	٣٩٥٠٠
٢ / ٢٩	من م / البنك	٥٨٠٠	٤ / ٣٠	الى م / مصادر التصفية	٨٥٠
٣ / ٣١	من م / البنك	١٣١٠٠	٤ / ٣٠	الى الرصيد	٥٠٠٠
٤ / ٣٠	من م / البنك	٢٢٧٥٠			
		٤٥٣٥٠			٤٥٣٥٠
٥ / ١	من الرصيد	٥٠٠٠	١ / ٥	الى م / رأس المال	٥٠٠٠
				على ٢٠٠٠	
				على ١٠٠٠	
		٥٠٠٠			٥٠٠٠

١/٣١	من ح/مصاريف التصفية	٢٠٠	١/١	رصيد	٥٥٠٠
١/٣١	من ح/الدائنين	٩٠٠٠	١/٣١	إلى ح/التصفية	٣٧٠٠
		٩٢٠٠			٩٢٠٠
٢/٢٩	من ح/مصاريف التصفية	٣٠٠	٢/٢٩	إلى ح/التصفية	٥٨٠٠
	و ح/الدائنين	٣٠٠٠			
	و ح/رأس المال	٢٥٠٠			
	أمين ١٥٠٠				
	على ١٠٠٠				
		٥٨٠٠			٥٨٠٠
٣/٣١	من ح/مصاريف التصفية	١٠٠	٣/٣١	إلى ح/التصفية	١٣١٠٠
	و ح/رأس المال	١٣٠٠٠			
	و ح/أمين ٣٠٠٠				
	على ٣٠٠٠				
	محمد ٤٠٠٠				
		١٣١٠٠			١٣١٠٠
٤/٣٠	من ح/مصاريف التصفية	٢٥٠	٤/٣٠	إلى ح/التصفية	٢٢٧٥٠
	و ح/رأس المال	٢٢٥٠٠			
	أمين ٤٥٠٠				
	على ٩٠٠٠				
	محمد ٩٠٠٠				
		٢٢٥٠٠			٢٢٧٥٠

حساب رأس المال

		أمن	على	محمد		أمن	على	محمد
٢/١٠/١	رصيد	٥٠٠٠	١٣٥٠٠	١١٥٠٠	٢/١/١	إلى رأس شخصي محمد	١٥٠٠	٥٠٠
١	من س/ شخصي على		٥٠٠		٢/٢/٩	إلى س/ البنك	١٣٠٠٠	١٢٠٠٠
١	من س/ / قرض أمين	٣٠٠٠			٢/٢/٩	إلى الرصيد	٦٥٠٠	١٢٠٠٠
		٨٠٠٠	١٤٠٠٠	١١٥٠٠			٨٠٠٠	١٤٥٠٠
٣/١	من الرصيد	٦٥٠٠	١٣٠٠٠	١١٠٠٠	٣/٣/١	إلى س/ / البنك	٣٩٠٠	٤٠٠٠
		٦٥٠٠	١٣٠٠٠	١١٠٠٠	٣/٣/١	إلى الرصيد	٦٥٠٠	٧٠٠٠
٤/١	من الرصيد	٣٥٠٠	٧٠٠٠	٧٠٠٠	٤/٣٠	إلى س/ / البنك	٦٥٠٠	٩٠٠٠
٤/٣٠	من الرصيد	١٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠			٤٥٠٠	٩٠٠٠
		٤٥٠٠	٩٠٠٠	٩٠٠٠			٤٥٠٠	٩٠٠٠
٥/١	من / التصفية	١٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠	٥/١	إلى الرصيد	٤٥٠٠	٩٠٠٠
		١٠٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠			٤٥٠٠	٩٠٠٠

### ملاحظات على الحل :

١ - رحلت أرصدة الحسابات الشخصية للمدينة والدائنة وكذلك حساب قرض الشريك أمين إلى رأس المال للوصول إلى حقوق الشركاء الصافية التي تتخذ أساساً لترتيب أحمية الشركاء في استلام التوزيعات النقدية .

٢ - يلاحظ أن الشركاء لم يحصلوا على أية توزيعات نقدية من متحصلات شهر يناير وذلك بسبب عدم كفاية متحصلات هذا الشهر لسداد حقوق الغير ( الدائنين ) .

٣ - يلاحظ أنه بعد سداد حقوق الدائنين من متحصلات شهر فبراير وبعد إعطاء الشريك أمين الدفعة الأولى وقدرها ١٠٠٠ جنيه تبقى من متحصلات التصفية مبلغ ١٥٠٠ جنيه وهذا لا يكفي لسداد المستحق للشريكين أمين وعلى وقدره ٤٥٠٠ جنيه حسب الخطوة الموضوعية ولذلك وزع هذا المبلغ المتبقى بين الشريكين بنسبة ١ : ٢ وتبقى لهما ٣٠٠٠ جنيه وزعت عليهم بنفس النسبة من متحصلات شهر مارس .

٤ - بعد سداد الباقي للشريكين أمين وعلى من متحصلات شهر مارس وزع المتبقى من متحصلات هذا الشهر على الشركاء جميعاً بنسبة توزيع الأرباح والخسائر لأن حقوق الشركاء أصبحت متفقة مع نسب توزيع الأرباح والخسائر .

٥ - بمقارنة حملة ما حصل عليه كل شريك من متحصلات التصفية بحقوقه الصافية في الشركة وقت بدء التصفية نستنتج نصيب كل شريك من أرباح أو خسائر التصفية .

ويلاحظ أن حساب البنك بدون رحيل في نهاية كل شهر من أشهر التصفية والسبب في ذلك راجع إلى أن المتحصلات توزع أولاً بأول إلا أنه قد يكون من المستحسن احتياطاً للطوارئ الاحتفاظ برصيد معين في البنك في نهاية كل شهر . وفي مثل هذه الحالات يجب مراعاة ذلك عند توزيع متحصلات التصفية . ويظهر لنا حساب البنك رصيداً مدينياً في نهاية كل شهر يمثل المبلغ المتبقى على حيزه للطوارئ .

## الفصل الثاني

### انقضاء شركة التضامن بسبب بيعها لشركة مساهمة

سبق أن ذكرنا أنه من مظاهر انقضاء شركات التضامن هو بيعها إلى شركة مساهمة . وقد أشرنا إلى أن انقضاء الشركة وحلها في هذه الحالة لا يؤدي إلى بيع الأصول وتحصيل الديون ثم سداد حقوق الغير وحقوق الشركاء كما هو الحال في حالات التصفية العادية . ولكن انقضاء الشركة في هذه الحالة يؤدي إلى نقل كل أو بعض الأصول إلى الشركة المساهمة ( المشتري ) وتعهدها الشركة المساهمة بسداد كل أو بعض الالتزامات على شركة التضامن . وفي مقابل صفاء الأصول المنتولة تدفع الشركة المساهمة ثمناً يتفق عليه بين الطرفين . وقد يكون هذا الثمن ممثلاً في أسهم عينية مسددة القيمة بالكامل أو في صورة مستندات تصدرها الشركة المساهمة كما قد يتفق على سداد جزء من ثمن الشراء نقداً .

وسوف نتناول بالبحث هنا المشاكل المحاسبية المترتبة على انقضاء شركات التضامن بسبب بيعها إلى شركة مساهمة وكيفية معالجة تلك المشاكل بدفاتر كل من الشركة المباعة ( التضامن ) والشركة المشترية ( المساهمة ) .

#### أولاً - دفاتر شركة التضامن :

تتجصر مشاكل انقضاء شركة التضامن وحلها فيما يلي :

#### ١ - إعادة تقدير الأصول والخصوم :

يعين خبيراً يتولى إعادة تقدير أصول وخصوم الشركة وإثبات الأرباح أو الخسائر الناتجة من إعادة التقدير في حساب مخصص لهذا الغرض يسمى  
ح / إعادة التقدير ( بيع ) فيجمل هذا الحساب مدينياً بكل قدس في قيمة الأصول أو أي زيادة في قيمة الالتزامات مع جعل حساب الأصول أو حساب الالتزام دائناً ويكون القيد كالآتي :

من ٢٠ / إعادة التقدير (بيع)

إلى ملكوين

٢٠ / الأثاث

٢٠ / العبد والأكات

٢٠ / التوفيقات المستحقة

٢٠ / الخ

كما يجعل هذا الحساب دائماً بأى زيادة في قيمة الأصول أو نقص في قيمة  
الالتزام من الالتزامات مع جعل حساب الأصول أو الالتزام مدينياً . ويكون  
القيد كالاتي :

من ملكوين

٢٠ / الضماعة

٢٠ / المقار

٢٠ / مخصص الضرائب

٢٠ / الخ

إلى ٢٠ / إعادة التقدير (بيع)

ويجب ملاحظة أنه إذا أعيد تقدير المدينين بغير قيمتها الدفترية في تاريخ  
إعادة التقدير فعنى ذلك تكوين مخصص ديون مشكوك في تحصيلها بالفرق  
( في حالة عدم وجود أى مخصص سابق ) أو تعديل في رقم المخصص القديم  
بالزيادة أو النقص في حالة وجود رصيد لهذا المخصص بالدفتر . ولا يتأثر  
رصيد المدينين إلا إذا تأكد الخبير وقت فحص حسابات العملاء من إعدام  
دين فعلاً فيجب تخفيض رقم المدينين بقيمة الديون المعلومه وتكون قيود هذه  
التسوية كالاتي :

من ٢٠ / إعادة التقدير (بيع)

إلى ملكوين

٢٠ / المدينين (عما أعدم فعلاً)

٢٠ / م : الديون المشكوك فيها (زيادة المخصص القديم)

أو

من م / م . الديون المشكوك فيها ( تخفيض رقم المخصص القديم )

إلى م / إعادة التقدير ( بيع )

وبعد إعادة تقدير الأصول التي تقرر انتقالها للشركة المشترية ( المساهمة ) والالتزامات التي مستعهد بسدادها يقارن صافي تلك الأصول بالثمن المحدد للشراء . فان كان الثمن المحدد أكثر من صافي الأصول المنقولة يكون الفرق مثلاً لشهرة محل لشركة التضامن أو تعديل في رقم الشهرة القديمة لهذه الشركة : فاذا لم يكن هناك حساب للشهرة بالدفاتر الشركة المبيعة يفتح حساب لها يجعل مدينياً بالفرق بين ثمن الشراء وصافي الأصول المنقولة مع جعل حساب إعادة التقدير دائئاً . أما إذا كان هناك حساب للشهرة بالدفاتر فيعدل رصيد حساب الشهرة بما يجعله مساو للزيادة في ثمن الشراء عن صافي الأصول المنقولة وذلك يجعل حساب الشهرة مدينياً وحساب إعادة التقدير دائئاً أو العكس .

أما إذا كان الثمن المحدد للشراء أقل من صافي الأصول المنقولة اعتبر الفرق بمثابة تكوين احتياطي رأسمالي لمقابلة أي عيوب في قيم الأصول المقدمة مستقبلاً وفي هذه الحالة يجعل حساب إعادة التقدير مدينياً وحساب الاحتياطي دائئاً بهذا الفرق .

## ٢ - إثبات انتقال الأصول إلى الشركة المساهمة وتمهدها بالالتزامات :

بعد إثبات التعديلات التي طرأت على الأصول والخصوم تقوم شركة التضامن بإثبات عملية انتقال الأصول التي تقرر انتقالها إلى الشركة المساهمة ( المشترية ) وكذلك تمهيد الشركة المساهمة بالالتزامات التي وافقت على سدادها فيجعل حساب الشركة مدينياً بالقيمة الحقيقية للأصول التي تقرر انتقالها إليها مع جعل حسابات تلك الأصول دائئاً كلا بقيمتها ختفل بملك حسابات تلك الأصول ويكون القيد كالآتي :

إلى المذكورين  
م / شهرة محل

من م / الشركة المساهمة

ح/ العقار  
ح/ العدد والآلات  
ح/ الملبين  
الخ

كما يجعل حساب الشركة المساهمة دائئاً بالالتزامات التي تعهدت بها مع جعل حسابات تلك الالتزامات مدينياً ويكون القيد كالآتي :

من مذكورين  
ح/ الدائنين  
ح/ أوراقي الدفع  
ح/ محصص البيون المشكوك فيها  
ح/ الاحتياطي الرأسمالي (إن وجد)

إلى ح/ الشركة المساهمة

### ٣- إثبات استلام ثمن البيع :

مهما كان المظهر الذي سيتخلده ثمن البيع فإن شركة التضامن تثبت استلامها لهذا الثمن وذلك بجعل حسابات الأصول المتقدمة من الشركة المشترية - سداداً لثمن الشراء - مدينياً وحساب الشركة المشترية دائئاً ويكون القيد كالآتي :

من مذكورين  
ح/ الأسهم العيية  
ح/ السندات  
ح/ البنك

إلى ح/ الشركة المساهمة

ويؤدى هذا القيد إلى قفل حساب الشركة المساهمة وفتح حساب جديد للاسهم أو السندات أو زيادة في رصيد حساب البنك إذا تقرر احتفاظ شركة التضامن برصيدا التقدي بالتوك .



٤ - التصرف في الأصول التي لم يتقرر انتقالها للشركة المساهمة :

وقد يتم الاتفاق على عدم انتقال جميع أصول شركة التضامن إلى الشركة المساهمة بل تبقى بعض هذه الأصول لدى شركة التضامن . فقد يتم الاتفاق بين الشركة المساهمة وشركة التضامن على انتقال جميع الأصول بعد تعديلها عدا التقديرة الموجودة بالخزينة أو البنوك ، في هذه الحالة تستخدم هذه التقديرة في سداد أتعاب الخبير أو تسوية حقوق الشركاء كما سيأتي فيما بعد .

وقد لا ترغب الشركة المساهمة في انتقال أصل غير نقلي لعدم احتياجها إليه وفي هذه الحالة إما أن تقوم شركة التضامن ببيع هذا الأصل واستخدام التقديرة المتحصلة في تسوية حقوق الشركاء مع ترحيل ما قد ينشأ من عملية البيع هذه من ربح أو خسارة إلى حساب إعادة التقدير ، أو قد يرغب أحد الشركاء في الحصول على هذا الأصل بالقيمة التي يقدرها الخبير وفي هذه الحالة يخضع رأس مال هذا الشريك بالقيمة المقررة لهذا الأصل ويرمط الربح أو الخسارة الناتجة من إعادة تقديره إلى إعادة التقدير ويكون القيد كالاتي :

من س / رأس المال ( ١ ) إلى مذكورين

س / الأصل ( بالقيمة الدفترية )

س / إعادة التقدير ( أرباح إعادة التقدير )

أو

من مذكورين

س / رأس المال ( ١ )

س / إعادة التقدير ( خسائر إعادة التقدير )

إلى س / الأصل ( بالقيمة الدفترية )

٥ - سداد الالتزامات التي لم تتعهد بها الشركة المساهمة :

تقوم شركة التضامن بسداد جميع الالتزامات التي لم تتعهد بها الشركة المشترية ( المساهمة ) وذلك من رصيد التقديرة التي يكوّن لدى الشركة .

فيجعل حساب الالتزام المسدد مدينياً وحساب البنك دائئاً . وإذا تنازل الدائتون عن جزء من ديونهم فيعتبر هذا التنازل بمثابة ربح يرسل إلى الجانب الدائن من حساب إعادة التقدير ، وقد يقبل أحد الشركاء التمهيد بهذا الالتزام وفي هذه الحالة يجعل حساب رأس مال هذا الشريك دائئاً بقيمة هذا الالتزام مع جعل حساب الالتزام مدينياً فيقفل بذلك حساب هذا الالتزام .

#### ٦ - إثبات أتعاب الخبير :

قد يتم الاتفاق بين الشركتين المبيعة والمشتوية على أن تتحمل شركة التضامن ( المبيعة ) أتعاب الخبير وفي هذه الحالة تقوم شركة التضامن بسداد قيمة هذه الأتعاب إلى الخبير ونحميل حساب إعادة التقدير بها . ويثبت ذلك بالقيود الآتي :

من ح / إعادة التقدير ( بيع )

إلى ح / البنك

ويجوز توسيط حساب أتعاب الخبير وتكون القيود كالاتي :

إلى ح / البنك

من ح / أتعاب الخبير

إلى ح / أتعاب الخبير

من ح / إعادة التقدير

أما إذا تم الاتفاق بين الشركتين على أن تتحمل الشركة المساهمة ( المشتوية ) أتعاب الخبير فلا تجري شركة التضامن أي قيود في دفاتها فيما يتعلق بهذه الأتعاب .

#### ٧ - تحديد حقوق الشركاء وسدادها :

ويم ذلك عن طريق ترجيل حقوق الشركاء في شركة التضامن إلى حساب رأس مالهم ، وتشتمل حقوق الشركاء في أرصدة حساباتهم الشخصية المدبنة والدائنة ونصيبهم من الاحتياطات العامة المحتجزة بقصد تدعيم المركز المالي

للشركة ، وكذلك نصيبهم من الأرباح أو الخسائر التجارية القديمة . ثم يرصد حساب إعادة التقدير ويمثل رصيد هذا الحساب الربح أو الخسارة الناتجة من عملية انقضاء شركة التضامن بسبب بيعها إلى الشركة المساهمة في ضوء ما تم عليه الاتفاق بين الشركتين . ويوزع رصيد حساب إعادة التقدير على كل الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر ويتم ذلك بالقيد الآتي :

(أ) حالة وجود رصيد دائن « أرباح » :

من م / إعادة التقدير « بيع »

إلى م / رأس المال

أ . . .

ب . . .

ج . . .

(ب) حالة وجود رصيد مدين « خسائر »

من م / رأس المال

أ . . .

ب . . .

ج . . .

إلى إعادة التقدير « بيع »

وبعد تجميع حقوق الشركاء في حساب رأس المال نجد أن جميع الحسابات بدفاتر شركة التضامن قد قفلت ما عدا حساب رأس المال وحساب الأسهم العينية و / أو السندات التي أصدرتها الشركة المداخلة مقابل صافي الأصول المتقولة إليها وكذلك حساب البنك في حالة الاتفاق على عدم انتقاله مع باقي الأصول إلى الشركة المشترية : ولا بد أن يساوى مجموع الأرصدة الدائنة لرؤوس أموال الشركاء والمثلة لحقوقهم في الشركة مجموع قيمة تلك الأسهم والسندات والتقديرات المتبقية . فيتم توزيع الأسهم والسندات التقديرية على الشركاء سداداً لحقوقهم .

وتوزيع الأسهم العينية بين الشركاء من المشاكل الرئيسية حيث يصعب إيجاد حلاً عادلاً للمحافظة على حقوق الشركاء في شركتهم المتحلة وخاصة إذا كانت حصصهم في رأس المال وفي توزيع الأرباح والخسائر وفي الإدارة مختلفة . فإذا لم يتفق الشركاء على طريقة معينة لتوزيع الأسهم العينية فيما بينهم فتوزع تلك الأسهم على الشركاء بنسبة حقوقهم النهائية في الشركة . ويجب ملاحظة ألا يشمل التوزيع على كسور للسهم بل يجب أن يحصل لكل شريك على عدد صحيح من الأسهم على أن يعرض الشريك الذي حرم من جزء من السهم بسبب جبر الكسور بمبلغ نقدي . ويثبت توزيع الأسهم على الشركاء بالقيد الآتي :

من ح / رأس المال

أ . . .

ب . . .

ج . . .

إلى ح / الأسهم العينية

ثم تستخدم النقدية المتبقية لدى شركة التضامن في سداد باقي حقوق الشركاء وذلك بجعل حساب رأس المال مدينياً وحساب البنك دائناً .

وبهذا القيد يتم إقفال جميع الحسابات بدفتر شركة التضامن .

ثانياً - دفتر الشركة المساهمة :

تتضمن المشاكل المحاسبية المتعلقة بشراء شركة :

١ - إثبات استلام الأصول والتعهد بالتزامات :

تقوم شركة المستثمر بإثبات استلامها للأصول المنقولة إليها وتفتتريها وكذلك تعهدا بالتزامات وبشمن الشراء ويثبت ذلك بالقيد الآتي :

من المذكورين

ح / العقار

ح / العدد والآلات

ح / البضاعة

ح / المدينين

الخ

إلى المذكورين

ح / الدائنين

ح / أوراق الدفع

ح / المساهمين

ويجب ملاحظة ما سبق ذكره من أنه إذا كانت صافي الأصول المنقولة أقل من ثمن الشراء كان الفرق ممثلاً لشهرة محل لشركة التضامن المشتراة فتثبت الشهرة بقيمة هذا الفرق ضمن الأصول المنقولة .

أما إذا كانت قيمة صافي الأصول المنقولة أكبر من ثمن الشراء كان الفرق ممثلاً لإحتياطي رأسمالي يعبر عن تضخم في قيم بعض الأصول ويثبت هذا الإحتياطي ضمن عناصر الطرف الدائن للقسط السابق .

#### ٢ - سداد ثمن الشراء :

ويتم ذلك بإصدار الشركة المساهمة لأصهم عينية مسددة القيمة بالكامل ويثبت ذلك بالقيد الآتي :

من ح / المساهمين

إلى ح أ رأس مال الأصهم العينية

أما إذا اشتمل ثمن الشراء على أصهم عينية وسندات ونقدية فيكون قيد السداد كالآتي :

من / المساهمين

إلى المذكورين

ح / رأس مال الأسهم العينية

ح / قرض السندات

ح / البنك

### ٣- إثبات أتعاب الخبير :

إذا كان الاتفاق بين الشريكين يقضى بأن تتحمل الشركة المساهمة أتعاب الخبير فيتم إثبات سداد الشركة المساهمة لهذه الأتعاب بالتقيد الآتي :

إلى ح / البنك

( مثال ( ١ ) ، ب شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوى .  
وفي ٣١ / ١٢ / ٥٩ كان المركز المالي لشركتهما كالتالي :

رأس المال			عقارات ( بعد الإستهلاك )	٣٥٠٠	
أ	٥٠٠٠		عدد أدوات ( بعد الإستهلاك )	٢٠٠٠	
ب	٥٠٠٠		أثاث ( بعد الإستهلاك )	٥٠٠	
		١٠٠٠٠			٦٠٠٠
دائون	٢٥٠٠		بضاعة بالخون	١٥٠٠	
أوراق دفع	١٣٠٠		٢٥٠٠ مدينون		
مهايا مستحقة	٢٠٠		٢٠٠ - م . د . م		
				٢٣٠٠	
			أوراق قبض	١٧٠٠	
			بنك	٢٥٠٠	
		٤٠٠٠			٨٠٠٠
		١٤٠٠٠			١٤٠٠٠

وقد إتفق الشريكان في ذلك التاريخ مع إحدى الشركات المساهمة العربية على ما يأتي :

أولاً : تنتقل جميع أصول شركة التضامن إلى الشركة المساهمة ماعدا البنك وبعد إعادة تقديرها كالاتي :

١ - العقارات بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه والعدد والآلات بمبلغ ١١٥٠ جنيه والأثاث بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه والبضاعة بمبلغ ١٧٠٠ جنيه .

٢ - هناك ديون يجب إعدامها فعلا حيث لا أمل في تحصيلها وقيمتها ١٠٠ جنيه كما أن هناك ديون مشكوك في تحصيلها تبلغ ٣٥٠ جنيه .

ثانياً : تتعهد الشركة المساهمة بجميع التزامات شركة التضامن عدا المطالبات المستحقة حيث تقوم شركة التضامن بسدادها بمعرفتها .

ثالثاً : تتحمل شركة التضامن أتعاب الخبر وفلورها ١٠٠ جنيه .

رابعاً : يكون ثمن الشراء ٨٠٠٠ جنيه تصدر الشركة المساهمة في مقابلة ٤٠٠٠ سهماً عينيّاً مسددة القيمة بالكامل قيمة السهم الإسمية ٢ جنيه .

والمطلوب .

أولاً : إجزاء قيود اليومية اللازمة بدفاتر شركة التضامن لإثبات إنقضاء حياة الشركة بسبب بيعها للشركة المساهمة .

ثانياً : تصوير الحسابات الآتية بدفاتر شركة التضامن :

ح/لإعادة التقدير ح/الشركة المساهمة

ح/رأس المال ح/البنك

ح/الأسمه العينية

ثالثاً : إجراءات قيود اليومية اللازمة بدفاتر الشركة المساهمة لإثبات إستلام الأصول والتعهد بالإلتزامات وسداد ثمن الشراء .

# الحل

دفاتر شركة التضامن

أولا - قيود اليومية :

اليان	له	منه
من مذكورين		
ح/شهرة محل		١٠٠٠
ح/العقارات		٥٠٠
ح/البضاعة		٢٠٠
إلى ح/إعادة التقدير (بيع)	١٧٠٠	
إثبات الشهرة والزيادة في الأصول نتيجة إعادة التقدير		
من ح/إعادة التقدير (بيع)		١٤٠٠
إلى مذكورين		
ح/العدد والآلات	٨٥٠	
ح/الأثاث	٣٠٠	
ح/المدينين	١٠٠	
ح/م.د.م	١٥٠	
إثبات النقص في الأصول نتيجة إعادة التقدير		
من ح/الشركة المساهمة		١٢١٥٠
إلى مذكورين		
ح/شهرة المحل	١٠٠٠	
ح/العقارات	٤٠٠	
ح/العدد والآلات	١١٥٠	
ح/الأثاث	٢٠٠	
ح/البضاعة	١٧٠٠	
ح/المدينين	٢٤٠٠	
ح/أوراق القبض	١٧٠٠	
إثبات إنتقال الأصول إلى الشركة المساهمة		



بيان	م	م
من مذكورين ح/مخصص الديون المشكوك فيها ح/الدائنين ح/أوراق الدفع إلى ح/الشركة المساهمة إثبات تعهد الشركة المساهمة	٤١٥٠	٣٥٠ ٢٥٠٠ ١٣٠٠
من ح/الأسهم العينية إلى ح/الشركة المساهمة إثبات إستلام ثمن الشراء	٨٠٠٠	٨٠٠٠
من ح/أتعاب الخبير إلى ح/البنك سداد أتعاب الخبير	١٠٠	١٠٠
من ح/إعادة التقدير (بيع) إلى ح/أتعاب الخبير ترحيل أتعاب الخبير لحساب إعادة التقدير	١٠٠	١٠٠
من ح/المهايا المستحقة إلى ح/البنك سداد المهايا المستحقة	٢٠٠	٢٠٠
من ح/إعادة التقدير (بيع) إلى ح/رأس المال ١٠٠ ب ١٠٠ توزيع رصيد إعادة التقدير على الشركاء	٢٠٠	٢٠٠

م	بيان	م
٨٠٠٠	من ح/أرأس المال أ ٤٠٠٠ ب ٤٠٠٠	٨٠٠٠
	إلى ح/الأصهم العينية (توزيع الأصهم على الشركاء بنسبة حقوقهم النهائية)	
٢٢٠٠	من ح/أرأس المال أ ١١٠٠ ب ١١٠٠	٢٢٠٠
	إلى ح/البثك توزيع النقدية المتبقية على الشركاء مسلداً لباقي حقوقهم	

ثانياً - حسابات الامتداد :

م	م	م	م
١٤٠٠	إلى مذكورين	١٧٠٠	من مذكورين
٨٥٠	ح/العند والآلات	١٠٠٠	ح/شهر عمل
٣٠٠	ح/الأثاث	٥٠٠	ح/المقاربات
١٠٠	ح/المبنيين	٢٠٠	ح/البضاعة
١٥٠	ح/م.د.م		
١٠٠	إلى حد أتعاب الخبير		
٢٠٠	إلى الرصيد		
١٧٠٠		١٧٠٠	
٢٠٠	إلى ح/أرأس المال	٢٠٠	من الرصيد
١٠٠	أ ١٠٠		
١٠٠	ب ١٠٠	٢٠٠	

منه	ح/الشركة المساهمة	له
١٢١٥٠	إلى مذكورين	من مذكورين
١٠٠٠ ح/شهر المحل		٣٥٠ ح/م. د. م
٤٠٠٠ ح/العقارات		٢٥٠٠ ح/الدائنين
١١٥٠ ح/العدد والآلات		١٣٠٠ ح/أوراق الدفع
٢٠٠ ح/الأثاث		٨٠٠٠ ح/الأسهم العينية
١٧٠٠ ح/البضاعة		
٢٤٠٠ ح/المدينين		
١٧٠٠ ح/أوراق القبض		
١٢١٥٠		١٢١٥٠

منه	ح/البنك	له
٢٥٠٠	رصيد	من ح/أنتاب الخبير
		٢٠٠ ح/المهايا المستحقة
		٢٢٠٠ ح/رأس المال
		١١٠٠ أ
		١١٠٠ ب
٢٥٠٠		٢٥٠٠

منه	ح/رأس المال	له
٤٠٠٠	إلى ح/الأسهم العينية	رصيد
١١٠٠	إلى ح/البنك	١٠٠ ح/إعادة التقدير
٥١٠٠		٥١٠٠

منه	ح/ الأسهم العينية	له
٨٠٠٠	إلى ح/ الشركة المساهمة	٨٠٠٠
	من ح/ رأس المال	٨٠٠٠
	٤٠٠٠ أ	
	٤٠٠٠ ب	

دفاتر الشركة المساهمة

ثالثاً - قيود اليومية :

منه	له	بيان
١٢١٥٠		من مذكورين
		١٠٠٠ ح/ شهر المحل
		٤٠٠٠ ح/ المقاربات
		١١٥٠ ح/ العدد والآلات
		٢٠٠ ح/ الأثاث
		١٧٠٠ ح/ البصاعة
		٣٤٠٠ ح/ المدينين
		١٧٠٠ ح/ أوراق القبض
١٢١٥٠		إلى مذكورين
		٣٥٠ ح/ لم. دم
		٢٥٠٠ ح/ الدائنين
		١٣٠٠ ح/ أوراق دفع
		٨٠٠٠ ح/ المساهمين
		إثبات إستلام الأصول والتعهد بالتزامات
٨٠٠٠		من ح/ المساهمين
	٨٠٠٠	إلى ح/ رأس مال الأسهم العينية
		(إجمالي ٤٠٠٠ سهم غير مسدد القيمة)

## الفصل الثالث

### انقضاء شركة التضامن بسبب انضمامها

#### أو اندماجها في شركة تضامن أخرى

قد تنقضى شركة التضامن وتحل ذلك بسبب إنضمامها إلى شركة تضامن أخرى قائمة فعلا Merger أو بسبب اندماجها مع شركة تضامن أخرى أو أكثر وتكوين شركة جديدة من الشركتين المندجتين أو الشركات المندجة Amalgamation وقد سبق أن ذكرنا أن إنقضاء الشركة المنضمة أو المندجة وحلها لا يستتبع معه القيام بإجراءات التصفية العادية من تحويل الأصول إلى نقدية وتوزيع النقدية على أصحاب الحقوق المختلفة في الشركة . ولكنه يؤدي إلى إنتقال أصول الشركة المنضمة أو المندجة بعد إعادة تقديرها إلى الشركة الأخرى التي إنضمت إليها الشركة المنحلة أو إلى الشركة الجديدة التي تكونت لتباشر نشاط الشركات المندجة مع بعضها . كما تؤدي هذه الحالة إلى تعهد الشركة الأخرى أو الجديدة بكل أو بعض التزامات الشركة المنضمة أو الشركات المندجة . ويصبح الشركاء في الشركة المنضمة أو الشركات المندجة شركاء في الشركة الأخرى أو الجديدة بمخصص في رأس المال يتفق عليها عند الإنضمام أو الإندماج :

#### أولا : مشاكل الانضمام :

##### ١ - في دلائر الشركة المنضمة :

تتضمن المشاكل الحسابية الخاصة بانقضاء الشركة المنضمة وحلها فيما يلي :

١ - إعادة تقدير الأصول التي تقرر إنتقالها إلى الشركة القائمة والالتزامات التي تعهدت بها وإثبات ما قبلينشأ من إعادة التقدير هذه من ربح أو خسارة في حساب جديد يخصص لهذا الغرض يسمى -/إعادة تقدير ( إنضمام ) .

فيجعل هذا الحساب مدينياً بكل نقص في قيمة الأصول أو أى زيادة في قيمة الإلتزامات مع جعل حسابات الأصول أو حسابات الإلتزامات دائئاً كما يجعل هذا الحساب دائئاً بكل زيادة في قيمة الأصول أو نقص في قيمة الإلتزام مع جعل حساب الأصول أو حساب الإلتزام مدينياً مع ملاحظة ما سبق ذكره بخصوص إعادة تقدير المدينين بأقل من قيمهم الدفترية .

٢ - التصرف في الأصول التي لم يقرر إنتقالها إما بالبيع أو باستيلاء أحد الشركاء عليها سداداً لجزء من حقوقه مع ترحيل الربح أو الخسارة الناتجة من هذه العملية إلى س/إعادة التقدير (إفصام) :

٣ - سداد الإلتزامات التي لم تعهد بها الشركة ( القائمة ) .

٤ - إثبات أتعاب الخبير إذا كانت الشركة المنضمة هي التي مستحتمل هذه الأتعاب مع ترحيل تلك الأتعاب إلى س/إعادة التقدير (إفصام) .

٥ - ترصيد حساب إعادة التقدير وتوزيع رصيده باعتباره ممثلاً للأرباح أو الخسائر التي ترتبت على عملية الإفصام على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر .

٦ - ترحيل جميع حقوق الشركاء إلى حساب رأس المسال وترصيد الحساب ومقارنة صافي حقوق كل شريك بحصته الجديدة في الشركة التي انضمت إليها الشركة المنحلة ( الشركة القائمة ) . فإذا كان صافي حقوق الشريك أقل من حصته الجديدة طوّل هذا الشريك بسداد الفرق . أما إذا كان صافي حقوقه في الشركة أكبر من حصته الجديدة كان له الحق في سحب الفرق من بنك الشركة . على أن تتم هذه التسويات بدفاتر الشركة قبل إقفالها .

٧ - إثبات إنتقال الأصول التي تقرر إنتقالها إلى الشركة القائمة وبيعها المعدلة وذلك بجعل حساب الشركة القائمة مدينياً وحسابات تلك الأصول دائئاً فتقفل بذلك حسابات تلك الأصول .

٨ - إثبات تعهد الشركة القائمة بالإلتزامات التي تم الاتفاق عليها وذلك بجعل حساب هذه الشركة دائئاً وحسابات تلك الإلتزامات مدينية .

٩ - قفل حساب رأس المال بعد تسويته بما يجعله سائياً بالحصص الجديدة المتفق عليها وذلك يجعل حساب الشركة القائمة دائناً وحساب رأس المال مدينةاً فيؤدي هذا القيد إلى قفل جميع الحسابات بدفاتر الشركة المنضمة .

٢ - دفاتر الشركة القائمة ( المنضم إليها ) :

تقوم الشركة القائمة بإثبات ما يطرأ على أصولها والتزاماتها من تعديلات ثم يلى ذلك إثبات استلامها الأصول وتعهداتها بالتزامات الشركة المنضمة إليها وذلك يجعل حسابات الأصول المنقولة إليها مدينةاً والتزامات التي تعهدت بها دائنة مع جعل حصص الشركاء في رأس المال دائناً .

والمثال الآتي يوضح كيفية معالجة المشاكل المحاسبية المترتبة على حالة الإنضمام .

( مثال ) :

حسن وسعيد وشريكان في شركة تضامن يقسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٢ : ١ وسعيد وشريك آخران في شركة تضامن تقسمان الأرباح والخسائر بالتساوي .

وفي ١٩٥٩/١٢/٣١ كان المركز المالي للشركتين كالآتي :

رأس المال	معد وسعيد	حسن وحسين	أصول ثابتة	معد وسعيد	حسن وحسين
حسن		٥٠٠٠	شهرة محل	١٠٠٠	
حسين		٣٠٠٠	عقارات وبعد الإستهلاك	٣٠٠٠	٢٥٠٠
معد	٥٠٠٠		عدد والآلات	٢٠٠٠	١٥٠٠
سعيد	٥٠٠٠		بعد الإستهلاك		
حساب شخصي		٢٠٠	أثاثات وتركيبات	٨٠٠	٥٠٠
حسن			بعد الإستهلاك		
دائرون	١٥٠٠	١٨٠٠	أصول متداولة		
أوراق دفع	١٥٠٠	١٠٠٠	بضاعة بالخازن	١٢٠٠	١٥٠٠
			مدنيون	٤٠٠٠	٣٥٠٠
			حساب شخصي حسن		١٠٠
			بنسوك	٢٠٠٠	١٤٠٠
	١٤٠٠٠	١١٠٠٠		١٤٠٠٠	١١٠٠٠

وقد تم الإتفاق في ذلك التاريخ بين الشريكين على أن تنضم شركة حسن وحسين إلى شركة معد وسعيد بالشروط الآتية :

١ - تقبل عناصر المركز المسالي لشركة معد وسعيد كما هي بدون إجراء أية تعديلات بها .

٢ - يعاد تقدير عناصر المركز المسالي لشركة حسن وحسين كالآتي :  
تقدر العقارات بمبلغ ٣٥٠٠ جنيه والعدد والآلات بمبلغ ١٢٠٠ جنيه  
والبضاعة بمبلغ ١٣٠٠ جنيه والديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ٢٠٠ جنيه .

٣ - تقدر شهرة محل لشركة حسن وحسين بمبلغ ٩٠٠ جنيه .

٤ - ينتقل إلى شركة معد وسعيد جميع أصول شركة حسن وحسين بعد إعادة تقديرها على الأثاث الذي قبل حسن أن يأخذه لحسابه الخاص بعد تقديره



بمبلغ ٤٠٠ جنيه . كما تتعهد شركة سعد وسعيد بجميع التزامات شركة حسن وحسين .

٥ - تملك حقوق كل من حسن وحسين في شركتهم بعد تأثرها بنتائج إعادة التقدير بحيث يصبح كل منها مساوياً لحصص سعد وسعيد في رأس مال شركتهم على أن تتم التسوية عن طريق الإيداع أو السحب النقدي من بنك شركتهم قبل نقل وصيده لحساب شركة سعد وسعيد .

٦ - تتحمل شركة حسن وحسين أتعاب الخبير الذي بلغت ٢٠٠ جنيه .

٧ - توزع الأرباح والخسائر المستقبلية على الشركاء جميعاً بالتساوي .

والمطلوب : أولاً : إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات إنقضاء شركة حسن وحسين بسبب إنضمامهما إلى شركة سعد وسعيد :

ثانياً : تصوير الحسابات اللازمة لإثبات عملية إنقضاء شركة حسن وحسين :

ثالثاً : إجراء قيود اليومية اللازمة بدفاتر شركة سعد لإثبات عملية إنضمام شركة حسن إليها .

رابعاً : تصوير ميزانية افتتاحية لشركة سعد وسعيد وشركاهم بعد إنضمام شركة حسن وحسين إليها مباشرة .

# الحصل

دفاتر شركة حسن وحسين

أولا - قيود اليومية :

منه	لله	بيان	التاريخ
٨٠٠		من ح/إعادة التقدير (إنضمام) إلى مذكورين	
	٣٠٠	ح/الطرد والآلات	
	٢٠٠	ح/البضاعة	
	٢٠٠	ح/خصم الديون المشكوك فيها	
	١٠٠	ح/الأثاث	
		(إثبات خسائر إعادة التقدير)	
٩٠٠		من مذكورين	
١٠٠٠		ح/شهرة عمل	
		ح/المقاربات	
	١٩٠٠	إلى ح/إعادة التقدير (إنضمام) (إثبات أرباح إعادة التقدير)	
٢٠٠		من ح/أتعاب الخبير	
	٢٠٠	إلى ح/البنك	
		(إثبات سداد أتعاب الخبير)	
٢٠٠		من ح/إعادة التقدير (إنضمام)	
	٢٠٠	إلى ح/أتعاب الخبير	
		(ترحيل أتعاب الخبير إلى ح/إعادة التقدير)	

التاريخ	بيان	له	منه
	من ح/أعادة التقدير (إتضام) إلى ح/أرأس المال ٦٠٠ مدين ٣٠٠ مدين (توزيع رصيد إعادة التقدير على الشركاء)	٩٠٠	٩٠٠
	من ح/أرأس المال (مدين) إلى مذكورين ح/شخصي مدين ح/الأثاث (تحقيق حقوق مدين بالرصيد الشخصي وقيمة الأثاث)	١٠٠ ٤٠٠	٥٠٠
	من ح/شخصي مدين إلى ح/أرأس المال (مدين) (زيادة حقوق مدين برصيد حسابه الشخصي اللذان)	٢٠٠	٢٠٠
	من ح/البنك إلى ح/أرأس المال (مدين) (مادفعه مدين لتسكلة حصته إلى ٥٠٠٠ جنيه)	٢٢٠٠	٢٢٠٠
	ح/أرأس المال (مدين) إلى ح/البنك (ما يحبه مدين لجعل حصته مساوية ٥٠٠٠ جنيه)	٨٠٠	٨٠٠

منه	له	بيان	التاريخ
١٣٠٠٠		من س/ شركة سعد وسعيد إلى مذكورين	
	٩٠٠	س/ شهرة محل	
	٣٥٠٠	س/ العقارات	
	١٢٠٠	س/ المزد والالات	
	١٤٠٠	س/ البضاعة	
	٣٥٠٠	س/ المدينين	
	٢٦٠٠	س/ البنك	
		( قفل حسابات الأصول بقلها إلى شركة سعد )	
٢٠٠		من مذكورين	
١٨٠٠		س/ مخصص ديون مشكوك فيها	
١٠٠٠		س/ الدائنين	
		س/ أوراق الدفع	
	٣٠٠٠	إلى س/ شركة سعد وسعيد	
		( قفل حسابات الخصوم باليات تعهد شركة سعد )	
١٠٠٠٠		من س/ رأس المسال	
	٥٠٠٠	حسب	
	٥٠٠٠	حسب	
١٠٠٠٠		إلى س/ شركة سعد وسعيد	
		( قفل حساب رأس المال بقله إلى شركة سعد )	

ثانياً : حساب التصفية :

منه حساب إعادة التقدير (إنضمام) له

٨٠٠	إلى مذكورين	١٩٠٠	من مذكورين
	٣٠٠ -/العدد والآلات		٩٠٠ -/شهرة محل
	٢٠٠ -/البضاعة		٩٠٠٠ -/المقاربات
	٢٠٠ -/م. د. م.		
	١٠٠ -/الأثاث		
٢٠٠	إلى -/أصابع الخبير		
٩٠٠	إلى الرصيد		
١٩٠٠		١٩٠٠	
٩٠٠	إلى -/رأس المسال	٩٠٠	من الرصيد
	٦٠٠ حسن		
	٣٠٠ حسن	٩٠٠	
٩٠٠			

منه -/أشركة سعد وسعيد له

١٣٠٠٠	إلى مذكورين	٣٠٠٠	من مذكورين
	٩٠٠ -/شهرة المحل		٢٠٠ -/م. د. م.
	٣٥٠٠ -/المقاربات		١٨٠٠ -/الدائنين
	١٢٠٠ -/العدد والآلات		١٠٠٠ -/أوراق الدفع
	١٣٠٠ -/البضاعة	١٠٠٠٠	من -/رأس المسال
	٣٥٠٠ -/المدينين		٥٠٠٠ حسن
	٢٦٠٠ -/البنك		٥٠٠٠ حسن
١٣٠٠٠		١٣٠٠٠	

منه	حسابك	ليه
١٤٠٠		من ح/ أتعاب الخبير
٢٢٠٠	٨٠٠	من ح/ رأس المال (حسن)
	٢٦٠٠	من الرصيد
٣٦٠٠	٣٦٠٠	
٢٦٠٠	٢٦٠٠	من شركة معد وصعيد
٢٦٠٠	٢٦٠٠	

فيه	حساب رأس المال		له
حسن	محسن	حسن	محسن
١٠٠	إلى ح/ شخصي محسن	٥٠٠٠	٣٠٠٠
٤٠٠	إلى ح/ الأثاث	٦٠٠	٣٠٠
		٢٠٠	٢٣٠٠
٥٨٠٠	إلى الرصيد	٥٨٠٠	٥٨٠٠
٥٨٠٠	إلى ح/ البنك	٥٨٠٠	٢٨٠٠
٨٠٠			
٥٠٠٠	إلى ح/ شركة معلوسيد	٥٨٠٠	٢٢٠٠
٥٨٠٠	حسن	٥٨٠٠	٥٠٠٠

دفتر شركة سعد وسعيد

ثالثاً - قيود اليومية :

التاريخ	البيان	له	منه
	من المذكورين		
	ح/ شهرة الخجل		٩٠٠
	ح/ العقارات		٣٥٠٠
	ح/ العمد والآلات		١٢٠٠
	ح/ البضاعة		١٣٠٠
	ح/ الملبين		٣٥٠٠
			٢٦٠٠
	إلى المذكورين		
	ح/ م. د. م	٢٠٠	
	ح/ الدائنين	١٨٠٠	
	ح/ أوراق الدفع	١٠٠٠	
	ح/ رأس المال	١٠٠٠٠	
	حسين ٥٠٠٠		
	حسين ٥٠٠٠		
	حسين ٥٠٠٠		
	(إثبات استلام أصول ومخضوم شركة حسن وحسين)		

رابعاً :

المركز المالي لشركة سعد وصعيد وشركاهم  
( عقب الانضمام مباشرة )

أصول ثابتة	رأس المال
شهرة عمل ١٩٠٠	سعد ٥٠٠٠
عقارات بعد (الاستهلاك) ٦٥٠٠	صعيد ٥٠٠٠
عدد وآلات ( بعد ٣٢٠٠	حسن ٥٠٠٠
الاستهلاك )	
أثاث وتركيبات ٨٠٠	حسين ٥٠٠٠
	٢٠٠٠٠
أصول متداولة	التزامات قصيرة الأجل
بضاعة ٢٥٠٠	دائون ٤٣٠٠
٧٥٠٠ مدينون	أوراق دفع ٢٥٠٠
٢٠٠ - م. د. م. ٧٣٠٠	
بنك ٤٦٠٠	
	٢٦٨٠٠
١٤٤٠٠	
٢٦٨٠٠	

ثانياً - مشاكل الاندماج :

١ - دفاتر الشركة المندجة :

تنحصر المشاكل المحاسبية الخاصة بانقضاء الشركة المندجة وحلها فيما يلي :

١ - إعادة تقدير الأصول التي تقرر انتقالها والالتزامات التي تقرر التعهد بها وإثبات ما قد ينشأ من إعادة التقدير هذه من ربح أو خسارة في حساب جديد يخصص لهذا الغرض يسمى به / إعادة تقدير ( اندماج ) . فيجعل هذا الحساب مدينياً بكل نقص في قيمة الأصول أو أى زيادة في قيمة الالتزامات



مع جعل حساب الأصل أو حساب الالتزام مدينياً مع ملاحظة ما سبق ذكره بخصوص إعادة تقدير المدينين باقل من قيمتهم الدفترية .

٢ - انتصرف في الأصول التي لم يتقرر انتقالها إما بالبيع أو باستيلاء أحد الشركاء عليها سداداً لجزء من حقوقه مع ترحيل الربح أو الخسارة الناتجة من هذه العملية إلى س / إعادة التقدير ( اندماج ) .

٣ - سداد الالتزامات التي لم تتعهد بها الشركة الجديدة .

٤ - إثبات أنعاب الخبير إذا كانت الشركة المندجة هي التي ستتحمل هذه الأنعاب مع ترحيل تلك الأنعاب إلى س / إعادة التقدير ( اندماج ) .

٥ - ترصيد حساب إعادة التقدير وتوزيع رصيده باعتباره مثلاً للأرباح أو الخسائر التي ترتبت على عملية الاندماج على الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر .

٦ - ترحيل جميع حقوق الشركاء إلى حساب رأس المال ومقارنة صافي حقوق كل شريك بحصته الجديدة في الشركة الجديدة . فإن كان صافي حقوقه أقل من حصته الجديدة طوّل هذا الشريك بسداد الفرق . أما إذا كان صافي حقوقه في الشركة أكبر من حصته الجديدة كان له الحق في سحب الفرق من بنك الشركة على أن تتم هذه التسويات بدفائر الشركة قبل إقفالها .

٧ - إثبات انتقال الأصول التي تقرر انتقالها إلى الشركة الجديدة وقيمتها الممدلة وذلك بجعل حساب الشركة الجديدة مدينياً وحسابات تلك الأصول دائنة فتقتل حسابات تلك الأصول .

٨ - إثبات تعهد الشركة الجديدة بالالتزامات التي تم الاتفاق عليها وذلك بجعل حساب هذه الشركة دائناً وحسابات تلك الالتزامات مدينية فتقتل بذلك حسابات تلك الالتزامات .

٩ - قتل حساب رأس المال بعد تسويته بما يجعله مساوياً للحصص الجديدة المنفق عليها وذلك بجعل حساب الشركة الجديدة دائناً وحساب رأس المال مدينياً فيؤدي هذا التقييد إلى قتل جميع الحسابات بدفائر الشركة المندجة .

٢ - دلائل الشركة الجديدة :

تقوم الشركة الجديدة بإثبات امتلاكها الأصول وتعهدها بالتزامات الشركات التي اندمجت مع بعضها وكونت هذه الشركة الجديدة كلاً على حدة وذلك بجعل حسابات الأصول المقدمة من كل شركة مدينة وحسابات التزامات هذه الشركة دائنة مع جعل حصص الشركاء في رأس المال دائماً بالفرق بين الأصول والالتزامات ثم تقوم الشركة بتصوير المركز المالي الافتتاحي لها بحيث تندمج الأصول والالتزامات المتشابهة مع بعضها .

والمثال الآتي يوضح كيفية معالجة المشاكل المحاسبية المترتبة على حالة الاندماج .

( مثال ) حالة اندماج :

سالم وسليم شريكان متضامنان يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي :  
وتصبح ونصرح شريكان في شركة تضامن أخرى يقتسمان الأرباح والخسائر بنسبة ٣ : ٢ وفي ٣١ / ١٢ / ١٩٥٩ كان المركز المالي للشركتين كالآتي :

صالم وشريكه	ناصح وشريكه	أصول ثابتة	صالم وشريكه	ناصح وشريكه
رأس المال				
صالم	٨٠٠٠	شهرة المحل	١٢٠٠	
سلم	٧٠٠٠	أراضي وما إلى (ضمن التكلفة)	٦٠٠٠	٥٠٠٠
ناصح	٩٠٠٠	أثاث وتركيبات (ضمن التكلفة)	٣٠٠٠	٢٠٠٠
نصوح	٦٠٠٠			
التزامات قصيرة الأجل		أصول متداولة		
بشخصي صالم	٧٠٠	بضاعة بالمخزن	٣٥٠٠	٤٠٠٠
بشخصي نصوح	٣٠٠	مدينون	٤٠٠٠	٦٠٠٠
دائون	٣٠٠٠	إستثمارات	—	٢٠٠٠
أوراق دفع	٢٣٠٠	بشخصي صالم	٢٥٠	
أرصدة دائنة		بشخصي ناصح	٤٠٠	
مخصص ديون مشكوك فيها	٣٠٠	نقدية بالبنوك	٤٩٠٠	٣٦٠٠
مخصص استهلاك المباني	٧٠٠	أرصدة مدينة		
مخصص استهلاك الأثاث	٤٠٠	إعلانات مدفوعة مقدماً	١٥٠	
	٢٢٠٠٠		٢٢٠٠٠	٢٣٠٠٠

في ذلك التاريخ تم الإتفاق بين الشركتين على الاندماج معاً وتكون شركة جديدة باسم صالم وناصح وشركاهم برأسمال قدره ٣٢٠٠٠ جنيه يكون حصص الشركاء فيه متساوية.

وقد اشتمل تقرير المدير الذي عينه الشركاء لمباشرة عملية اندماج الشركتين وتكوين الشركة الجديدة على ما يأتي :

١ - أن ما استهلك من مبانى شركة سالم خلال السنوات السابقة غير كاف لمقابلة ما قد طرأ على تلك المباني من هلاك ويقدر فرق الاستهلاك بمبلغ ٤٠٠ جنيه .

٢ - أن الإستهلاكات التى تجمعت لأثاث شركة ناصح مغالى فى قيمتها بمبلغ ١٠٠ جنيه .

٣ - أن الأرباح غير العادية التى ينتظر أن تحققها شركة ناصح تستلزم تقدير شهرة هذه الشركة بمبلغ ٨٠٠ جنيه كما يجب تقييـض رصيد حساب شهرة محل شركتها سالم بمقدار ٢٠٠ جنيه وذلك بسبب اتجاه الأرباح غير العادية لهذه الشركة إلى المذوط .

٤ - تقدر بة اعة شركة سالم بمبلغ ٣٧٥٠ جنيه وبه اعة شركة ناصح بمبلغ ٤٢٠٠ جنيه .

٥ - تبين أن هناك ديون معدومة لشركة سالم قيمتها ١٠٠ جنيه وأن الديون المنتظر تحصيلها من عملاء شركة ناصح ٥٦٠٠ جنيه .

وقد وافق الشركاء جميعاً على ما جاء بتقرير الخبير واففقوا على ما يأتى :

١ - تنتقل أصول كل من الشركتين بعد إعادة تقديرها إلى الشركة الجديدة كما تتعهد الشركة الجديدة بجميع التزامات الشركتين .

٢ - عدم الاعتراف بالمبلغ المدفوع لشركة الإعلانات لعدم الحاجة إليه مستقبلاً وقد تمكنت شركة سالم من استرداد مبلغ ١٠٠ جنيه فقط منه .

٣ - تسوى حقوق الشركاء بما يجعلها تتفق مع الحصص الجديدة على أن تم هذه التسويات بتقارن كل شركة وعن طريق الإيداع أو السحب النقلى

٤ - أن تتحمل كل شركة نصيبها من أنصاب الخبير التى بلغت ٥٠٠ جنيه وقد خصص شركة سالم منها ٣٠٠ جنيه .

والمطلوب :

- (أ) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات إنقضاء الشركتين بسبب اندماجهما  
 (ب) تصوير حسابات الأستاذ اللازمة بدفاتر كل شركة .  
 (ج) قيود اليومية اللازمة لفتح دفاتر الشركة الجديدة .  
 (د) تصوير قائمة مركز مالى ( ميزانية افتتاحية ) لشركة سعد وسالم وشركاهم :

المحسل

دفاتر شركة سالم وشريكه

(أ) قيود اليومية :

التاريخ	بيان	له	منه
	من س/إعادة التقدير (إلتعاج) إلى مذكورين		٧٠٠
	س/مخصص إستهلاك المباني	٤٠٠	
	س/شهرة المحل	٢٠٠	
	س/المدينين	١٠٠	
	(إثبات أرباح إعادة التقدير)		
	من س/البضاعة		٢٥٠
	إلى س/إعادة التقدير (إلتعاج)	٢٥٠	
	(إثبات أرباح إعادة التقدير)		
	من مذكورين		١٠٠
	س/البنك		٥٠
	س/إعادة التقدير (إلتعاج)		
	إلى س/الإعلان المبفوع مقدماً	١٥٠	
	(إثبات استرداد ما أمكن من شركة الإعلانات وتحصيل س/إعادة التقدير بالباقي)		
	من س/أتعاب المحير		٣٠٠
	إلى س/البنك	٣٠٠	
	(إثبات سداد أتعاب المحير)		٣٠٠

منه	له	بيان	التاريخ
٣٠٠	٣٠٠	من ح/إعادة التقدير (إلتماح) إلى ح/أتعاب الخبير (ترحيل أتعاب الخبير إلى ح/إعادة التقدير)	
٨٠٠		من ح/رأس المال ٤٠٠ مسلم ٤٠٠ نسلم إلى ح/إعادة التقدير (إلتماح) (توزيع خسائر إعادة التقدير)	
٢٥٠	٢٥٠	من ح/رأس المال (مسلم) إلى ح/شخصي (مسلم) (ترحيل الحساب الشخصي إلى رأس المال)	
٧٠٠	٧٠٠	من ح/شخصي (مسلم) إلى ح/رأس المال مسلم (ترحيل الحساب الشخصي إلى رأس المال)	
٣٠٠	٣٠٠	من ح/رأس المال (مسلم) إلى ح/البنك (مادحه مسلم لتسوية حصته الجديدة)	
١٦٥٠	١٦٥٠	من ح/البنك إلى ح/رأس المال (مسلم) (مادحه مسلم لتسوية حصته)	

تاريخ	البيان	له	منه
	من س/شركة سالم وناصح وشركاهم إلى مذكورين س/شهرة المحل س/الأراضي والمباني س/الأثاث والتركيبات س/البضاعة س/اللبنين س/البلك (إثبات انتقال الأصول إلى الشركة الجديدة)	١٠٠٠ ٦٠٠٠ ٣٠٠٠ ٣٧٥٠ ٣٩٠٠ ٦٠٥٠	٢٣٧٠٠
	من مذكورين س/الدائنين س/وراق الدفع س/مخصص الديون المشكوك فيها س/مخصص استهلاك المباني س/مخصص استهلاك الأثاث إلى س/شركة سالم وناصح وشركاهم (إثبات تعهد الشركة الجديدة بالإلتزامات)	٤٠٠٠ ٢٠٠٠ ٢٠٠ ١٠٠٠ ٥٠٠ ٧٧٠٠	
	من س/رأس المسال ٨٠٠٠٠ سالم ٨٠٠٠٠ سالم إلى س/شركة سالم وناصح وشركاهم (تقل حساب رأس المسال مع الشركة الجديدة)	١٦٠٠٠	١٦٠٠٠

(ب) حسابات الأمتاذ :

منه	لـ	لـ	منه
٧٠٠	إلى مذكورين	٢٥٠	من سـ البضاعة
٤٠٠	سـ/مخصص إستهلاك المبنى	٨٠٠	من الرصيد
٢٠٠	سـ/شهرة المحل		
١٠٠	سـ/المدينين		
٥٠	إلى سـ/الإعلان المدفوع مقدماً		
٣٠٠	إلى سـ/أتماب الخبير		
١٣٥٠		١٠٥٠	
٨٠٠	إلى الرصيد	٨٠٠	من سـ/رأس المال
			٤٠٠ سـ/الم
			٤٠٠ سـ/الم
٨٠٠		٨٠٠	

سـ/شركة سالم ونابج وشركاهم

منه	لـ	لـ	منه
١٠٠٠	إلى مذكورين	٤٠٠٠	من مذكورين
٦٠٠٠	سـ/شهرة المحل	٢٠٠٠	سـ/المدينين
٣٠٠٠	سـ/الأراضي والمباني	٢٠٠	أوراق الدفيع
٣٧٥٠	سـ/الأثاث والكميات	١٠٠٠	سـ/مخصص الديون
٣٩٠٠	سـ/البضاعة	٥٠٠٠	المشكوك فيها
٦٠٥٠	سـ/المدينين	١٦٠٠٠	مخصص إستهلاك الأثاث
	سـ/البنتك	٨٠٠٠٠	من سـ/رأس المال
٢٣٧٠٠		٨٠٠٠٠	سـ/الم
		٨٠٠٠٠	سـ/الم
		٢٣٧٠٠	



منه	ب/البنك	له
٤٩٠٠	رصيد	من ب/أعماب السجبر ٣٠٠
١٠٠	إلى ب/الإعلان المنفوع	من ب/رأس المال (سالم) ٣٠٠
	مقلاً	
١٦٥٠	إلى ب/رأس المال (سليم)	من ب/شركة س.م.م وناصح ٦٠٥٠
٦٦٥٠		٦٦٥٠

منه	ب/رأس المال	له
٤٠٠	سالم	رصيد ٧٠٠٠
٤٣٠	إلى ب/إعداد القدر	من ب/شخصي سالم ٧٠٠
٢٥٠	إلى شخص سليم	من ب/البنك ١٦٥٠
٣٠٠	إلى ب/البنك	
٨٠٠٠	إلى الرصيد	٧٦٥٠
٨٧٠٠		٨٧٠٠
٨٠٠٠	إلى ب/شركة سالم	من الرصيد ٨٠٠٠
٨٠٠٠	وناصح	٨٠٠٠
٨٠٠٠		٨٠٠٠

دفتر شركة ناصح وشريكه

(١) قيود اليومية ٢

منه	له	بيان	تاريخ
١٠٠	١٠٠	من م/إعادة التقدير (إلتعاج) إلى م/مخصص الديون المشكوك فيها (زيادة رقم مخصص القديم)	
١٠٠		من مذكورين مخصص استهلاك الآلات	
٨٠٠		م/شهرة المخل	
٢٠٠		م/البضاعة	
١١٠٠		إلى م/إعادة التقدير (إلتعاج) (إثبات أرباح إعادة التقدير)	
٢٠٠	٢٠٠	من م/أتعاب الخبير إلى م/ألتيك (مسلد أتعاب الخبير)	
٢٠٠	٢٠٠	من م/إعادة التقدير (إلتعاج) إلى م/أتعاب الخبير (ترحيل أتعاب الخبير إلى م/إعادة التقدير)	
٨٠٠	٨٠٠	من م/إعادة التقدير (إلتعاج) إلى م/أرأس المال ٤٨٠ قاصح ٣٢٠ نصوح (توزيع رصيد إعادة التقدير)	

متر	لـ	بـ	تاريخ
٤٠٠	٤٠٠	من مد/رأس المال (اصح) إلى مد/شخصي ناصح (رجيل الحساب الشخصي المدبر لرأس المال)	
٣٠٠	٣٠٠	من مد/شخصي نصيب إلى مد/رأس المال (نصوح) (رجيل الحساب الشخصي المدبر لرأس المال)	
١٣٨٠	١٣٨٠	من مد/البنتك إلى مد/رأس المال (نصوح) (ما دفعه نصوح لتسوية حصته)	
١٠٨٠	١٠٨٠	من مد/رأس المال (نصوح) إلى مد/البنتك (ما مجبه ناصح لتسوية حصته)	
٢٢٧٠٠		من مد/شركة بنالم وناصح وشركاء إلى مذكورين مد/شجرة الخمل المخل مد/الأراضي والمباني مد/الأثاث والتركيبات مد/البضاعة مد/المدينين مد/الإستثمارات مد/البنتك (إثبات انتقال الأصول إلى الشركة الجديدة)	

تاريخ	البيان	له	منه
	من مذكورين		
	ح/الدائن		٣٠٠٠
	ح/أوراق الدفع		٢٣٠٠
	ح/مخصص الديون المشكوك فيها		٤٠٠
	ح/مخصص استهلاك المباني		٧٠٠
	ح/مخصص استهلاك الآثاث		٣٠٠
	إلى ح/شركة سالم وناصح وشركاهم (إثبات قسمة الشركة الجديدة بالإلتزامات)	٦٧٠٠	
	من حساب رأس المال		١٦٠٠٠
	٨٠٠٠ ناصح		
	٨٠٠٠ نصوح		
	إلى ح/شركة سالم وناصح وشركاهم (نقل حساب رأس المال مع الشركة الجديدة)	١٦٠٠٠	

منه ح/إعادة التقدير (إنعماج) له

من مذكورين	١١٠٠	إلى ح/مخصص الديون	١٠٠
ح/مخصص استهلاك الآثاث	١٠٠	إلى ح/أتعاب الخبير	٢٠٠
ح/شهرة المحل	٨٠٠	إلى الرصيد	٨٠٠
ح/البضاعة	٢٠٠		
	١١٠٠		١١٠٠
من الرصيد	٨٠٠	إلى ح/رأس المال	٨٠٠
		٤٨٠ ناصح	
		٣٢٠ نصوح	
	٨٠٠		٨٠٠

منه	شركة سالم وناصح وشركاهم	له
إلى مذكورين	من مذكورين	
٨٥٠	٣٠٠٠	شهره أهل
٤٠٠٠	٢٣٠٠	الأراضي والمباني
٢٠٠٠	٤٠٠	الأثاث والتركيبات
٤٢٠٠	٧٠٠	البضاعة
٦٠٠٠	٣٠٠	المدينين
٢٠٠٠	١٦٠٠٠	الاستثمارات
٢٧٠٠	٨٠٠٠	البنك
٢٢٧٠٠	٨٠٠٠	فصوح
	٢٢٧٠٠	

منه	شركة سالم وناصح	له
رصيد	من أتعاب الخبير	
٣٦٠٠	٢٠٠	
١٣٨٠	١٠٨٠	من رأس المال ( ناصح )
	٣٧٠٠	من الرصيد
٤٩٨٠	٤٩٨٠	
٣٧٠٠	٣٧٠٠	من شركة سالم وناصح
٣٧٠٠	٣٧٠٠	

له ..

ح / رأس المال

منه

نصوح	نصوح	نصوح	نصوح
٤٠٠	إلى ح / شخصي ناصح	٩٠٠٠	٦٠٠٠
١٠٨٠	إلى ح / البنك	٤٨٠	٣٢٠
٨٠٠٠	إلى ح / الرصيد	٣٠٠	من ح / شخصي نصوح
		١٣٨٠	من ح / البنك
٩٤٨٠		٨٠٠٠	
٨٠٠٠	إلى ح / شركة سالم و ناصح	٨٠٠٠	من الرصيد
٨٠٠٠		٨٠٠٠	

( شركة سالم و ناصح وشركاهم )

منه	له	اليان	تاريخ
		من المذكورين	
١٠٠٠		ح / شهرة لعل	
٦٠٠٠		ح / الأراضي والمباني	
٣٠٠٠		ح / الأثاث والتركيبات	
٣٧٥٠		ح / البضاعة	
٢٩٠٠		ح / المدينين	
٦٠٥٠		ح / البنك	
		إلى المذكورين	
٤٠٠٠		ح / الدائن	
٢٠٠٠		ح / أوراق الدفع	
٢٠٠		ح / خصص الديون المشكوك فيها	
١٠٠٠		ح / خصص استهلاك المباني	
٥٠٠		ح / خصص استهلاك الأثاث	
١٦٠٠٠		ح / رأس المال	
		٨٠٠٠ سالم	
		٨٠٠٠ سليم	
		( استلام أصول وخصوم شركة سالم )	

تاريخ	بيان	لـ	مـ
	من مذكورين		
	م / شهرة محل		٨٠٠
	م / الأراضى والمباني		٤٠٠٠
	م / الأثاث والتركيبات		٢٠٠٠
	م / البضاعة		٤٢٠٠
	م / المدينين		٦٠٠٠
	م / الاستثمارات		٢٠٠٠
	م / البنك		٣٧٠٠
	إلى مذكورين		
	م / الدائنين		٣٠٠٠
	م / أوراق الدفع		٢٣٠٠
	م / مخصص الديون المشكوك فيها		٤٠٠
	م / مخصص استهلاك المباني		٨٠٠
	م / مخصص استهلاك الأثاث		٣٠٠
	م / رأس المال		١٦٠٠٠
	٨٠٠٠ ناصح		
	٨٠٠٠ نصوح		
	( استلام أصول وخصوم شركة ناصح )		

المركز المالي الافتتاحي لشركة نامل وناصح وشركاهم

رأس المال		أصول ثابتة		
صالح	٨٠٠٠	شهرة محل		١٨٠٠
سليم	٨٠٠٠	أراضي ومباني	١٠٠٠٠	
ناصر	٨٠٠٠	مجمع استهلاك مباني	١٧٠٠	
نصر	٨٠٠٠			٨٣٠٠
	٣٢٠٠٠			
		أثاث وتزكيات	٥٠٠٠	
		مجمع الاستهلاك	٨٠٠	
التزامات قصيرة الأجل				٤٢٠٠
		أصول متداولة		
دائنون	٧٠٠٠			
أوراق دفع	٤٣٠٠			
	١١٣٠٠			
		بضاعة		٧٩٥٠
		مدينون	٩٩٠٠	
		م. د. م. -	٦٠٠	
				٩٣٠٠
		استثمارات		٢٠٠٠
		بنك		٩٧٤٠
	٤٣٣٠٠			٤٣٣٠٠



## الفصل الرابع

### انقضاء شركات التضامن وإعادة تنظيمها

يقصد بإعادة التنظيم إجراء تغييرات في هيكل رأس مال المنشأة Capital Readjustment بقصد التغلب على ما تعانيه المنشأة من صعوبات تجعلها غير قادرة على الوفاء بالتزاماتها في مواعيدها أو عجز تحقيقها لمعدل أرباح منتهب لهذا النوع من النشاط التجارى أو الصناعى أو الزراعى وللظروف المحيطة بالمشروع نفسه .

ففى شركات الأشخاص نجد أن إعادة تنظيم الشركة يتخذ عادة شكل تخفيض أو زيادة فى رأس المال المستثمر متغلباً مع مدى نشاط المشروع وحتى يكون العائد على رأس المال المستثمر عائداً عادلاً مناسباً . وقد يتخذ إعادة التنظيم مظهراً شاملاً يشمل معظم عناصر المركز المالى ولا يكون قاصراً على رأس المال المستثمر فقط . ففى هذه الحالة نجد أن إعادة التنظيم تتطلب إعادة تقدير لعناصر موجودات الشركة حتى تصبح قيمتها الفكرية متناسبة مع قدرتها الإنتاجية .

ويلاحظ أن إعادة التنظيم لا يودى فى جميع مظاهره إلى انقضاء الشركة المعاد تنظيمها وحلها وبالتالي لا يفقدها شخصيتها المعنوية كما هو الحال بالنسبة لمظاهر انقضاء الشركات السابق شرحها فى هذا الباب .

فإذا اتخذ إعادة التنظيم شكل تخفيض أو زيادة فى رأس المال وإذا تم هذا التعديل فى رأس المال عن طريق الشركاء الأصليين فى الشركة وذلك بتخفيض أو زيادة حصصهم الأصلية فى رأس مال الشركة أو إذا اتخذ إعادة التنظيم مظهراً شاملاً ترتب عليه إعادة تقدير بعض عناصر موجودات المنشأة

أو كالمها وحملت محترق الشركاء في الشركة تقبلة إعادة السائر هذه ظلم  
ترتب على هذه الحالات انقضاء حياة الشركة أو حلها ولا يتحمل الأدر كونه  
معالجة محاسبية لتعديل في رأس المال بالزيادة أو النقصان أو إعادة تقدير  
بعض عناصر الموجودات . . .  
أما إذا ترتب على إعادة التنظيم خروج شريك أو أكثر من الشركة أو  
انضمام شريك جديد فإن أي تغيير في الشركاء يستدعي بالتالي انقضاء الشركة  
القديمة وحلها وتكوين شركة جديدة من الشركاء الباقين أو من الشركاء  
الأجانب والجدد المنضمين ما لم ينص عقد الشركة على خلاف ذلك .  
والمعالجة المحاسبية للمشاكل التي ترتب على هذا المظهر من مظاهر إعادة  
التنظيم الذي يستلزم انقضاء الشركة وحلها ليس فيها جديد . فلا تخرج عن  
كونها معالجة محاسبية لمشاكل انضمام شريك أو انفصال شريك في شركات  
الأشخاص .

# البَابُ السَّادِسُ

## شركات الأشخاص الأخرى

---

• الفصل الأول : شركة التوصية البسيطة

• الفصل الثاني : شركات المحاصة

## الفصل الأول

### شركات التوصية البسيطة

مادة شركة التوصية البسيطة وخصائصها (١) :

يمكن تعريف شركة التوصية البسيطة على أنها اتفاق تعاقدى بين شريك أو أكثر مسئولين ومتضامنين وبين شريك أو أكثر موصون وذلك بقصد الانحياز وتحقيق واقتسام الأرباح والخسائر فيما بينهما أو بينهم .  
ويتضح من هذا التعريف أن شركة التوصية البسيطة تتضمن فريقين من الشركاء .

أولاً : الشركاء المتضامنون وهم الشركاء المسئولون عن تعهدات الشركة والتزاماتها بصفة شخصية وعلى وجه التضامن وهم يكتسبون صفة التاجر بمجرد انضمامهم للشركة ويرتب على شهر إفلاس الشركة شهر إفلاسهم ، ولا يجوز لأى شريك منهم التنازل عن حصته إلا بموافقة جميع الشركاء الآخرين سواء المتضامنين أو الموصين .

ثانياً : الشركاء الموصون ومسئوليتهم محدودة بقدر حصصهم في رأس المال . فهم في مركز أصحاب الأموال في الشركة ولا يشترك الشريك الموصى في إدارة الشركة . ولكن مسئوليته هو مجرد تقديم حصته في رأس المال ثم يقسم مع الشركاء المتضامنين أرباح الشركة حسب ما جاء بنص العقد ولا يتحمل من الخسارة أكثر من حصته في رأس المال .

(١) عرف القانون في المادتان ٢٣ ، ٢٧ من قانون التجارة شركة التوصية بأنها « الشركة التى تمقّد بين شريك واحد أو أكثر مسئولين ومتضامنين ، وشريك واحد أو أكثر يكونون أصحاب أموال فيها وخارجين عن الإدارة ويسمون « موصون » والشركاء الموصون لا يلزمهم من الخسارة التى تحصل الا بقدر المال الذى دتموه أو الذى كان يلزمهم دفعة الى الشركة .

وتعتبر شركة التوصية البسيطة من شركات الأشخاص لأن شخصية الشركاء والثقة بينهم هي جوهر العقد ، فهي تقوم على ثقة الشريك الموصى في مقدرة الشريك المتضامن في إدارة الشركة ، وعلى ثقة الشريك المتضامن من جهة أخرى في قدرة الشريك الموصى على تقديم الأموال اللازمة للشركة .  
والخصائص الرئيسية للشركة تتلخص في الآتي :

١ - وفاة أحد الشركاء المتضامين أو الموصين أو إفلاسه أو إعساره أو الحجز عليه يؤدي إلى حل الشركة ما لم ينص في العقد على استمرارها .

٢ - لا يجوز للشريك الموصى أو المتضامن التنازل عن حصته إلا بتوافق الشركاء الآخرين .

٣ - لشركة التوصية عنوان وهو يتكون من أسماء الشركاء المتضامين أو من اسم واحد منهم أو أكثر مع إضافة عبارة « وشركاه » ولا يجوز أن يتضمن عنوان شركة التوصية اسم شريك موصى حيث أنه غير مشمول عن الإدارة ومسئولته عن التزامات الشركة محدودة بقدر حصته في رأس المال .

#### التكوين القانوني لشركة التوصية البسيطة :

لا تختلف الإجراءات اللازمة لتكوين شركة التوصية عن الإجراءات اللازمة لتكوين شركة التضامن من حيث ضرورة وجود عقد كتابي توافر فيه الأركان العامة لصحة أي عقد كالأهلية والرضا والسبب ، والأركان الخاصة بعقد الشركة كوجود أكثر من شريك ، وتقديم حصة في رأس المال واقتسام الأرباح والخسائر . وكذلك اشترط القانون ضرورة شهر عقد الشركة أي خلال ١٥ يوما من تاريخ التوقيع على العقد ليعلم به الغير . وليس من الضروري كتابة أسماء الشركاء الموصين في ملخص العقد بل يكفي بذكر الحصة التي قدمها أو تعهد بها كل منهم .

#### إدارة شركة التوصية البسيطة :

يقوم على إدارة شركة التوصية البسيطة مدير أو مديرين . وقد يعين المدير في العقد التأسيسي أو في عقد لاحق وعادة يختار المدير من بين الشركاء

المتضامنين ويجوز أن يكون شخصاً أجنبياً عنها ولا يجوز للشركاء الموصين أن يعملوا عملاً متعلقاً بإدارة الشركة ولو بناء على تفويض .

وإذا لم يعين للشركة مدير في العقد التأسيسي أو في عقد لاحق فإن الإدارة تكون للشركاء المتضامنون وحدهم دون الشركاء الموصين . والسبب في حرمان الشريك الموصى من الإدارة هو حماية الشركاء المتضامنين بحيث أن نتيجة سوء إدارة الشركاء الموصون ستحملها الشركاء المتضامنين إذ أن مسؤولية الشركاء الموصون محدودة ، وكذلك منع الشريك الموصى من الإدارة يقصد به حماية الغير حتى لا يتبادى في التعامل مع شريك ذات مسؤولية محدودة .

ويلاحظ انه وإن كان الشريك الموصى قد منع من الإدارة المباشرة للشركة ومن حق تمثيل الشركة أمام الغير والتعاقد معه باسمها وحسابها إلا ان له الحق في الإدارة غير المباشرة فقد اجاز له الشارع الرقابة والإشراف على أعمال المدير وإبداء النصح لهم والإطلاع على دفاتر الشركة وحساباتها .

#### محاسبة شركة التوصية البسيطة :

لا تختلف المعالجة المحاسبية لعمليات شركة التوصية البسيطة عن المعالجة المحاسبية لعمليات شركة التضامن إلا في المسائل التي تتعلق بطبيعة شركة التوصية وفيما يلي سوف تقتصر على ذكر هذه المسائل الخاصة :

أولاً : بخصوص قيد رأس المال وحسابات الشركاء :

كما في حالة الشريك المتضامن يفتح للشريك الموصى حساب رأس مال وحساب شخصي وحساب قرض (إن وجد) . ويحسن دند فتح هذه الحسابات للشركاء ان نبين من منهم موصى ومن منهم متضامن حتى نستغنى عن الرجوع إلى عقد الشركة لمعرفة ذلك ، فعند إثبات الحصص النقدية المتقدمة من الشركاء مثلاً يكون القيد :

من / البنك

إلى مذكورين

ح / رأس مال ( المتضامن )

٢ / رأس مال ب ( المتضامن )

٣ / رأس مال ج ( الموصى )

### ثانياً : توزيع الأرباح أو الخسائر :

تتبع نفس الطرق التي ذكرناها في شركات التضامن نحو : توزيع الأرباح أو الخسائر بين الشركاء جميعاً بما فيهم الموصون ، ولكنه في حالة وجود خسائر فلا يكون الشريك الموصى مسؤولاً إلا بقدر حصته في رأس المال التي قلمها أو التي تعهد بتقديمها ويحمل الشركاء المتضامنون الزيادة في الخسائر حيث أن مسؤوليتهم غير محدودة .

### ثالثاً : إعادة تنظيم شركة التوصية البسيطة :

قد تطرأ ظروف تدعو الشركاء إلى إجراء تعديلات في عقد الشركة كما في حالة زيادة أو تخفيض رأس المال ، أو انفصال أو انضمام شريك ، ولا تختلف معالجة المشاكل الحاصية في حالة عما سبق ان درسيه بالتفصيل في حالة شركات التضامن .

### رابعاً : انقضاء شركات التوصية البسيطة :

ينقضي شركات التوصية البسيطة وتحل لنفس الأسباب التي سبق ذكرها لانقضاء الشركات عامة وشركات الأشخاص خاصة . ويخضع انقضاء شركات التوصية البسيطة نفس المظاهر التي اتخذها انقضاء شركات التضامن فقد تنقضي شركة التوصية البسيطة وتسمى أعمالها . وقد تنقضي وتحل بسبب بيعها إلى شركة مساهمة . وقد تنقضي وتحل بسبب انضمامها إلى أو ابتلاعها مع شركة أشخاص أخرى ، وأخيراً قد تنقضي شركة التوصية البسيطة بسبب إعادة تنظيمها إذا ترتب على إعادة التنظيم خروج شريك أو انضمام شريك ما لم ينص في عقد ما على خلاف ذلك .

ولا تختلف المشاكل الحاصية لمظاهر انقضاء شركات التوصية البسيطة ولا معالجتها فندرس مشاكل الحاصية في هذا الشأن بالنسبة لشركات التضامن

إلا في ناحية واحدة فقط وهي مدى مسئولية الشريك الموصى في تحمل خسائر  
التصفية :

فشركات التوضية البسيطة تختلف في طبيعتها عن شركات التضامن ففي  
الأولى يمكن تمييز فريقين من الشركاء الفريق الأول شركاء متضامنون مسئوليتهم  
غير محدودة بما قلوه من حصص في رأس مال الشركة بل ويتعدى مسئوليتهم  
إلى أموالهم الشخصية ، والفريق الآخر شركاء موصون بمسئوليتهم محدودة  
فقط بما قلوه من حصص في رأس المال بل يجوز أن تتعدى ذلك حتى ولو  
كان لديهم أموالا شخصية .

وتظهر أهمية هذه الخاصية التي يتمتع بها الشركاء الموصون بوضوح في  
المظهر الأول من مظاهر انقضاء شركات التوضية البسيطة وهو التصفية العادية  
التي تنهى عادة بخسائر في مثل هذه الحالات من التصفية يجب ألا يتحمل  
الشريك الموصى من خسائر التصفية إلا بقدر حصته في رأس مال الشركة  
وما زاد عن ذلك من خسائر التصفية يوزع على الشركاء المتضامنون بنفسه  
الأرباح والخسائر . وبهذا الخصوص يجب مراعاة الآتي :

١ - إذا وجدت خسائر تجارية سابقة على تاريخ التصفية لم يسبق توزيعها  
على الشركاء فيجب ألا يزيد مجموع ما يتحمله الشريك الموصى من خسائر  
التصفية والخسائر التجارية القديمة عن حصته في رأس مال الشركة .

٢ - إذا كان للشريك الموصى حساب شخصي مدين في تاريخ التصفية  
فيجب التحرى عن سبب هذه المديونية . فإن كان هذا الرصيد المدين بسبب  
ما سحبه الشريك من أموال أو بضائع خلال العام زيادة عن حقوقه خلال تلك  
المدة طوّل الشريك الموصى يسداد هذا الرصيد المدين نقداً ويحمل الشريك  
من خسائر التصفية بقدر حصته الأصلية في رأس المال ، أما إذا كان سبب  
مديونية حسابه الشخصي خسائر تجارية من العام الماضي أو الأعوام السابقة  
فلا يجوز تحميله من خسائر التصفية إلا بقدر ما تزيد حصته في رأس المال  
عن رصيد حسابه الشخصي المدين .



٣- إذا كان للشريك الموصى نصاب شخصي دائن في تاريخ التصفية فلا يزيد هذا الرصيد الدائن من قدره على تحمل خسائر التصفية ولا يجوز تحميله من خسائر التصفية إلا بقدر حصته في رأس المال .

٤- إذا كان الشريك الموصى لم يقم بالوفاء بحصته في رأس المال بالكامل فإنه بالرغم من ذلك يتحمل من خسائر التصفية بقدر حصته الأصلية في رأس المال والمتفق عليها في عقد الشركة وعلى المصنعي مطالبة بسداد باقي حصته .

٥- إذا كان الشريك الموصى قد أقرض الشركة مبالغ معينة فيعامل قرض الشريك الموصى معاملة القروض الخارجية المستحقة للغير بأن يسدد مع الديون الأخرى التي على الشركة والتي من درجته . ولا يجوز عمل مقاصة بين هذه القروض وبين رصيد حساب رأس ماله المدين كما هو الحال بالنسبة للشريك المتضامن .

(مثال) الآتي قائمة تصوير المركز المالي لشركة التوضيحية البسيطة المعروفة باسم أحمد وإسماعيل وشريكها الذين يقسمون الأرباح والخسائر بنسبة ٢:٢:١ في ١٩٥٩/١٢/٣١ .

رأس المال		أصول ثابتة	
أحمد	٨٠٠٠	عقارات (بعد الإستهلاك)	٣٠٠٠
إسماعيل	٧٠٠٠	معدات وآلات (بعد الإستهلاك)	٦٥٠٠
حسين (موصى)	٣٠٠٠	أثاث (بعد الإستهلاك)	٥٠٠
	١٨٠٠٠		١٠٠٠٠
دائنون	٦٠٠٠		
أوراق دفع	٣٥٠٠	أصول متداولة	
قرض حسين			
		بضاعة بالمخزن	٢٥٠٠
		مدينون	٤٥٠٠
		تقديرة بالبنوك	١٠٠٠
			٨٠٠٠
		أرصدة مدينة	
		مخسائر تجارية	١٠٠٠
	٢٨٠٠٠		٢٨٠٠٠

ونظراً لتوالى الخصائر على الشركة قرر الشركاء في ذلك التاريخ تصفية شركتهم تصفية إختيارية .

فاذا كان المتحصل من عملية تحويل أصول المنشأة إلى نقدية بلغ ١١٥٠٠ ج والمصاريف ٥٠٠ جنيه فالمطلوب تصدير حسابات التصفية اللازمة .

المحل

منه	ح/التصفية	له
إلى مذكورين	١١٥٠٠	من ح/البنك
ح/العقارات	٦٠٠٠	من الرصيد
ح/العدد والآلات		
ح/الإثاث		
ح/الضيافة		
ح/المدينين		
إلى ح/مصاريف التصفية		
١٧٥٠٠	١٧٥٠٠	
إلى الرصيد	٦٠٠٠	من ح/رأس المال
		أحمد ٢٥٠٠
		إسماعيل ٢٥٠٠
		حسين (موصى) ١٠٠٠
	٦٠٠٠	

منه	ح/البنك	له
رصيد	٥٠٠	من ح/مصاريف التصفية
إلى ح/التصفية	٥٠٠	من ح/القروض حسين
	٦٠٠٠	من ح/الدائنين
	٣٥٠٠	من ح/أوراق الدفع
	٢٠٠٠	من الرصيد
	١٢٥٠٠	
إلى الرصيد		من ح/رأس المال
		أحمد ١٥٠٠
		إسماعيل ٥٠٠
	٢٠٠٠	

منه م/أرأس المال له

أحمد	إسماعيل	حسين		أحمد	إسماعيل	حسين
٤٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٠	إلى م/توزيع الأرباح والخسائر	٤٠٠٠	٤٠٠٠	٢٠٠٠
٤٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠	إلى الرصيد	٤٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠
٨٠٠٠	٧٠٠٠	٣٠٠٠		٨٠٠٠	٧٠٠٠	٣٠٠٠
٤٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠	إلى م/التصفية	٢٥٠٠	٢٥٠٠	١٠٠٠
١٥٠٠	٥٠٠	—	إلى الرصيد	١٥٠٠	٥٠٠	—
٤٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠		٤٠٠٠	٣٠٠٠	١٠٠٠
١٥٠٠	٥٠٠	—	إلى م/البتك	١٥٠٠	٥٠٠	—
١٥٠٠	٥٠٠	—		١٥٠٠	٥٠٠	—

### ملاحظة على الحل :

بعد توزيع الخسائر التجارية القديمة على الشركاء أصبح رصيد حساب رأس مال حسين الشريك الموصى ١٠٠٠ جنيه . وعند توزيع خسائر التصفية وقدرها ٦٠٠٠ جنيه على الشركاء وجد أن نصيب الشريك حسين (الموصى) منها ١٢٠٠ جنيه . ولما كان رصيد حساب رأس ماله بعد تحمله بنصيبه من الخسائر التجارية القديمة هو ١٠٠٠ جنيه فلم يتحمل الشريك حسين (الموصى) من خسائر التصفية إلا بقدر حصته في رأس المال ، وتوزعت باقي الخسائر وقدرها ٥٠٠٠ جنيه على الشريكين المتضامنين فخص كل منهما ٢٥٠٠ جنيه .

## الفصل الثاني

### شركات المحاصة

#### ماهية شركات المحاصة وخصائصها :

شركة المحاصة - كأي شركة أخرى - عبارة عن عقد بين شخصين أو أكثر بقصد القيام بعمل واحد أو أكثر من الأعمال التجارية وتقسيم الأرباح أو الخسائر بينهم . ولكنها تختلف عن الشركات الأخرى بكونها مستترة ، أى ليس لها وجود قانونى إزاء الغير الذى لا يعلم بوجودها ولا يعرف الشركاء فيها (١) . ويتنشر هذا النوع من الشركات فى حالة رغبة عدد من الأشخاص للقيام بعمل تجارى واحد أو خلة أعمال تجارية لا تستغرق وقتاً طويلاً ، كما فى حالة الإلتجار فى محصول القطن أو مخلفات الجيش .

وتعتبر شركة المحاصة من شركات الأشخاص لأن الإعتبار الشخصى ملحوظ فيها . فلا يجوز للشريك فيها التنازل عن حصته للغير إلا بموافقة باقى الشركاء . وكذلك تنحل الشركة بوفاة أحد الشركاء أو إفلاسه أو اعتساره أو الحجر عايله إلا إذا إتفق على عكس ذلك .

ومن ذلك يتضح أن الخصائص الرئيسية لشركة المحاصة هى :

١ - ليس للشركة شخصية معنوية قائمة ومستقلة بذاتها عن شخصية

---

(١) عرف آتمانون التجارى . ( مادة ٥٩ ) . شركة المحاصة على انها الشركة التى ليس لها رأس مال شركة ولا عنوان وانها تختص بعمل واحد او باكثر من الاعمال التجارية على ان يراعى فى ذلك العمل وفى الاجراءات المتعلقة به وفى الحصص التى تكون لكل من الشركاء من الارباح الشروط التى يتفقون عليها .

الشركاء رأياك فليس للشركة جنسية ولا عنوان ولا موطن خاص به وليس لها ألية التقاضي والتعامل مع الغير .

٢ - الشركاء يتعاملون مع الغير بصفتهم الشخصية ولطساب الشركة .  
ولذلك فكل منهم مسئول عن العقود التي يعقدها .

٣ - شركة المحاصة ليس لها رأس مال خاص بها - أى لا تكون لها ذمة مالية - ذمة بلدتها . ولذا فإن الحصص التي يقدمها الشركاء تظل ملكاً لهم ولا تنتقل ملكيتها للشركة وكل ما للشركة من حقوق هي مجرد استعمالها واستغلالها . وقد يقوم كل شريك باستثمار حصته بنفسه وقد يسلمها إلى أحد الشركاء الآخرين مع استغناؤه بملكية هذه الحصص . إلا إذا اتفق على نقل الملكية .

٤ - بالرغم من أن شركة المحاصة عبارة عن عقد فإن القانون لم يشترط إثبات العقد بالكتابة بل أجاز إثبات وجودها بإبراز الدفاتر والخطابات . وكذلك لا يلزم اتباع إجراءات الإشهار المقرر استيفائها في الشركات .

٥ - تنحصر علاقة الشركاء بعضهم ببعض في مجرد اقتسام الأرباح أو الخسائر التي تنتج من عمليات المحاصة وتوزيع الأرباح أو الخسائر بينهم طبقاً لشروط العقد وإلا فتطبق الأحكام العامة الواردة في القانون المدني .

#### التكوين القانوني لشركة المحاصة :

تتكون شركة المحاصة بمقتضى عقد ، ومن اللازم أن تتوافر في عقد الشركة كل الشروط العامة والشروط الخاصة بعقد الشركة والتي سبق الإشارة إليها . أما الشروط الشكلية فلا يشترط توافرها في عقد المحاصة . فلا تشترط الكتابة لصحة عقد المحاصة فيجوز إذن أن يقع شفاهة . وبالمثل لا يشترط لصحة عقد المحاصة اتباع إجراءات الشهر الخاصة بالشركات الأخرى . ولذا يظل العقد مستراً والمفروض أن الغير لا يعلم بوجود الشركة .

### إدارة شركة الخاصة :

لمسا كانت شركة الخاصة تتمتع بالشخصية المعنوية فلا يدين لها مديراً يعمل باسمها ولحسابها . ولكن قد يتفق الشركاء على إدارة الشركة باحدى الطرق الآتية :

أولاً - قد يتفقوا على وجوب اشتراكهم في جميع الأعمال التي تتم لحساب الشركة فيوقعون جميعاً على تعهداتها ويلتزمون جميعاً أمام الغير .

ثانياً - قد يتفق الشركاء على أن يقوم كل منهم بعمل باسمه ولحساب الشركة ويلتزم كل شريك شخصياً أمام الغير الذي يتعاقد معه .

ثالثاً - قد يتفق الشركاء عن اختيار أحد الشركاء لمباشرة جميع العمليات على أن يقدم لهم حساباً بنتيجة الأعمال التي يجريها ، ثم يقسموا الأرباح أو الخسائر وفقاً لشروط العقد - ويطلق على هذا الشريك « مدير الخاصة » وهو يقوم بالعمل باسمه ولحساب الشركة ويكون المسئول الوحيد أمام الغير .

### صاحبات شركة الخاصة :

توجد طريقتان رئيسيتان لإثبات عمليات شركة الخاصة ، يتوقف اختيار إحداها على طبيعة الشركة من حيث مدى أهمية عمليات الشركة والمدة التي تستغرقها هذه العمليات ، وكذلك يتوقف على الاتفاق بين الشركاء بخصوص إدارة الشركة وهاتان الطريقتان هما :

أولاً : عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة وقيام كل شريك بأثبات كل أو بعض عمليات الخاصة في دفاتره الخاصة .

ثانياً : إمساك دفاتر خاصة بالشركة .

عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة :

إذا تكونت شركة خاصة بقصد القيام بعملية واحدة قصيرة الأجل فغالباً يتفق الشركاء على عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة ، على أن يقوم

كل شريك باثبات عمليات المحاسبة بدفاته ، ويمكن في هذه الحالة التفرقة بين طريقتين :

أولاً : قيام كل شريك باثبات جميع عمليات المحاسبة في دفاته الخاصة - سواء تلك العمليات التي أجراها هو بنفسه أو تلك العمليات التي أجراها الشركاء الآخرون .

ثانياً : قيام كل شريك باثبات العمليات التي أجراها هو بنفسه فقط .  
الطريقة الأولى :

قيام الشريك باثبات جميع عمليات المحاسبة في دفاته :

تتبع هذه الطريقة في حالة إتفاق الشركاء على وجوب اشتراكهم جميعاً في جميع الأعمال التي تتم لحساب الشركة ، فيوقعون على تعهداتها ويلتزمون جميعاً أمام الغير ولإثبات عمليات المحاسبة يفتح كل شريك الحسابات الآتية :

#### ١ - حساب المحاسبة :

الفرض من هذا الحساب معرفة نتيجة أعمال المحاسبة من ربح أو خسارة وهذا الحساب يمثل حساب المتاجرة ، الأرباح والخسائر ، فيرجل إليه كل العمليات المتعلقة بتحديد الربح والتي أجريت لحساب شركة المحاسبة بواسطة الشريك الذي تقيد في دفاته أو بواسطة أي شريك آخر .

فيجعل هذا الحساب مدينياً بقيمة تكلفة البضاعة التي خصصها أو اشتراها الشركاء لحساب شركة المحاسبة ، كما يجعل مدينياً بقيمة المصروفات التي دفعها الشركاء وكذلك بأية خسائر حدثت خلال الفترة المدول عنها الحساب كخسائر الديون المعنومة .

ثم يجعل حساب المحاسبة دائئاً بقيمة المبيعات سواء تمت بواسطة الشريك الذي تقيد في دفاته أو أي شريك آخر وسواء كانت مبيعات نقدية أو آجلة .  
كذلك يجعل حساب المحاسبة دائئاً بقيمة المسحوبات العينية ( بضاعة ) التي



كانت مخصصة لأغراض الخاصة كما يجعل دائماً بقيمة بضاعة آخر المدة المتبقية لدى أى شريك من الشركاء .

ورصيد حساب الخاصة يدل على صافي الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عمليات الخاصة والذي يقسم بين الشركاء بنسبة الأرباح والخسائر المتفق عليها . ويقفل هذا الحساب بترحيل نصيب كل شريك من ربح أو خسارة للحساب الشخصي التالي .

## ٢ - حساب شخصى للشركاء الآخرين

يفتح كل شريك فى دفاتره حساب شخصى لكل شريك من الشركاء الآخرين يقيد فيه كل العمليات التى أجراها هذا الشريك أو التى يكون طرفاً فيها . وهذا الحساب يدل على مركز الشريك أى على علاقة الدائنية والمديونية التى تربطه بشركة الخاصة .

فيجعل الحساب الشخصى للشريك دائماً بقيمة البضاعة التى خصصها أو اشترها هذا الشريك لأغراض الخاصة ، وبقيمة ما دفعه من مصروفات وبقيمة التحويلات النقدية التى أرسلها للشركاء الآخرين . ثم أخيراً بقيمة نصيبه فى أرباح الخاصة المرحل له من حساب الخاصة السابق ذكره .

ثم يجعل الحساب الشخصى مديناً بقيمة المبيعات التى أجراها الشريك سواء كانت مبيعات نقدية أو آجلة وكذلك بقيمة المسحوبات النقدية أو العينية التى يهبها الشريك لحسابه الخاص ، وأخيراً بقيمة نصيبه فى خسائر الخاصة المرحل له من حساب الخاصة .

والرصيد المدين أو الدائن بالحساب الشخصى يدل على قيمة مديونية أو دائنية الشريك . وسوف نجد أن قيمة الأرصدة المدينة ببعض الحسابات الشخصية تعادل تماماً قيمة الأرصدة الدائنة ببعض الحسابات الشخصية الأخرى . وإلحاق الحسابات الشخصية يقوم الشركاء فوى الأرصدة المدينة بتسليد أرصدهم ويتم ذلك عن طريق تحويلات نقدية منهم إلى الشركاء فوى الأرصدة الدائنة .

### بعض عمليات شركة المحاصة :

ولعلنا زيادة في الإيضاح نذكر أمثلة لبعض عمليات شركات المحاصة التي تؤثر على حساب المحاصة والحسابات الشخصية المفتوحة في دفاتر كل شريك. ولتيسير شرح هذه العمليات سوف نفترض أن أ ، ب ، ج شركاء في شركة محاصة ، وقد إتفقوا على عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة على أن يقوم كل شريك بأثبتات عمليات الشركة كلها في دفاتره الخاصة .

### ١ - بضاعة مقدمة من أحد الشركاء :

إذا خصص الشريك أ جزءاً من البضاعة التي يمتلكها لإستخدامها في أغراض شركة المحاصة فإنه يجعل حساب المحاصة مدينياً وحساب المشتريات دائئياً .

أما في دفاتر الشريكين ب ، ج فإن حساب شركة المحاصة يجعل مدينياً وحساب شخصي الشريك أ دائئياً بقيمة البضاعة التي خصصها لأغراض المحاصة .

### ٢ - مدفوعات نقدية لحساب المحاصة :

إذا قام الشريك ب بدفع نقدية - إما لشراء بضائع أو لدفع مصروفات لأغراض الشركة - فإن الشريك أ يجعل حساب المحاصة مدينياً وحساب نقدية بالخزينة دائئياً . أما الشريكان ب ، ج فإنهما يجعلان حساب المحاصة مدينياً وحساب الشريك أ دائئياً بقيمة المبالغ التي قام بدفعها نقداً .

### ٣ - تحويلات نقدية :

إذا قام الشريك أ بدفع مبلغاً معيناً للشريك ب لإستخدامه في أغراض الشركة فإنه يجعل حساب شريك ب مدينياً وحساب نقدية الخزينة أو حساب البنك دائئياً .

ون دفتر الشريك ب يجعل حساب تقديية بالخزينة مدينياً وحساب  
شخصي ا دائئاً أما الشريك ب فانه يجعل حساب شخصي ب مدينياً وحساب  
شخصي ا دائئاً .

وعندما يقوم الشريك ب بصرف المبالغ الذى تسلمها في أغراض الشركة  
فتتخذ هذه العملية كما سبق شرحه تحت بند ٢ .

#### ٤ - مبيعات تقديية :

إذا باع الشريك ا بضاعة نقداً فانه يجعل حساب تقديية بالخزينة مدينياً  
وحساب المحاسبة دائئاً بالقيمة .

وفي دفتر الشريكين ب ، ب يجعل حساب شخصي ا مدينياً وحساب  
المحاسبة دائئاً

#### ٥ - مبيعات آجلة :

إذا باع الشريك ا بضاعة لأجل ( على الحساب ) فانه يجعل حساب  
المشتري مدينياً وحساب المحاسبة دائئاً :

وفي دفتر الشريكين ب ، ب يجعل حساب شخصي ا مدينياً بقيمة المبيعات  
وحساب المحاسبة دائئاً بنفس القيمة .

#### ٦ - متحصلات من العملاء :

إذا قام المشتري بدفع ما عليه للشريك ا فان الشريك ا يجعل حساب  
الخزينة مدينياً وحساب المشتري دائئاً :

أما الشريكان الآخرا ب ، ب فأنهما لا يثبتان أى قيد في دفترهما فقد  
سبق أن جعل حساب شخصي ا مدينياً بقيمة المبيعات الآجلة .

#### ٧ - محصائر نتيجة ديون معلومة :

إذا عجز أحد المدينين عن دفع كل أو جزء من دينه فلا

( الذي قام باجراء عملية المبيعات الآجلة ) يجعل حساب شركة المحاصة مدينياً وحساب المدينين دائئاً بقيمة الديون المعلومة .

أما الشريكان الآخران فأنهما يجعلان حساب المحاصة مدينياً وحساب شخصي ا دائئاً بقيمة الديون المعلومة .

#### ٨ - مصروفات :

إذا دفع الشريك ا مبالغاً لتغطية مصروفات خاصة بأغراض شركة المحاصة فقط فيتبع في قيده ما سبق ذكره تحت بند ٢ .

أما إذا دفع الشريك ا مبالغاً لتغطية مصروفات معينة ويجعل حساب المصروف مدينياً وحساب الخزينة دائئاً ، وإذا اتضح أن جزء من المبلغ الذي دفعه الشريك متعلقاً بأغراض شركة المحاصة ، والجزء الآخر متعلق بأعمال الشريك المحاصة فإن الشريك ا يجعل حساب المحاصة مدينياً وحساب المصروف دائئاً بقيمة الجزء الذي يخص شركة المحاصة .

أما الشريكان الآخران فأنهما يجعلان حساب المحاصة مدينياً وحساب شخصي ا دائئاً .

#### ٩ - مرتب للشريك :

إذا اتفق الشركاء على تحديد مرتب للشريك ا فيقوم الشريك ا بجعل حساب المحاصة مدينياً وحساب المرتب دائئاً .

أما الشريكان ب ، ج فأنهما يجعلان حساب المحاصة مدينياً وحساب شخصي ا دائئاً بقيمة المرتب المستحق له .

#### ١٠ - عمولة الشريك :

إذا اتفق الشركاء على تحديد عمولة لأحد الشركاء وليكن الشريك ا فإن العمولة تحسب على قيمة المشتريات أو المبيعات .

وفي دفاتر الشريك أ يجعل حساب المحاسبة مدينياً وحساب العمولة دائناً بقيمة العمولة المستحقة .

أما في دفاتر الشريكان ب ، ج فيجعلان حساب المحاسبة مدينياً وحساب شخصي الشريك أ دائناً بقيمة العمولة المستحقة .

ويلاحظ أننا نقيد قيمة المشتريات بقيمة المبيعات بالكامل في حساب المحاسبة ( المشتريات في جانب منه والمبيعات في جانب له ) .

#### ١١ - مسحوبات نقدية :

إذا قام الشريك أ بسحب مبالغ نقدية لحسابه الخاص من الشريك ب فانه يجعل حساب الخزينة مدينياً وحساب شخصي ب دائناً . وفي دفاتر الشريك ب فانه يجعل حساب شخصي أ مدينياً وحساب الخزينة دائناً وفي دفاتر الشريك ج يجعل حساب شخصي أ مدينياً وحساب شخصي ب دائناً .

#### ١٢ - مسحوبات عينية « بضاعة » :

إذا سحب الشريك أ بضائع لحسابه الخاص كانت مخصصة لأغراض شركة المحاسبة فانه يجعل حساب المحاسبة دائناً وحساب المدحوبات مدينياً . أما الشركاء الآخرون فانهما يجعلان حساب المحاسبة دائناً وحساب شخصي أ مدينياً بقيمة المسحوبات .

#### ١٣ - قرض لأغراض الشركة :

إذا قام الشريك أ باقتراض مبلغاً لأغراض الشركة فانه يجعل حساب نقدية الخزينة أو حسابات البنك مدينياً وحساب القرض دائناً ولا يقيد شيء في دفاتر الشريكان ب ، ج .

وإذا قام الشريك أ بتسديد قيمة القرض فانه يجعل حساب القرض مدينياً وحساب الخزينة دائناً . أما في دفاتر الشريكان ب ، ج فلا يجرى أى قيد بهذا الخصوص .

#### ١٤ - قسم الأرباح والخسائر وإقفال حساب المحاسبة :

بعد إثبات كل العمليات السابقة فإن رصيد ح / المحاسبة يدل على نتيجة المحاسبة من ربح وخسارة .

وفي حالة وجود رصيد دائن ( أرباح ) يقوم كل شريك بقفل حساب يجعله مديناً وحساب أرباح وخسائر المحاسبة دائناً بنصيب الشريك الذي يقيد في دفتاره والحسابات الشخصية للشركاء الآخرين دائناً كل بنصيبه من أرباح المحاسبة . ويكون القيد في دفتر الشريك أ :

إلى المذكورين	من ح / المحاسبة
ح / أرباح وخسائر المحاسبة	
ح / شخصي ب	
ح / شخصي ج	

وفي حالة وجود رصيد مدين ( خسائر ) يجعل ح / المحاسبة دائناً بجملة الخسائر وحساب أرباح وخسائر المحاسبة مديناً بنصيب الشريك الذي يقيد في دفتاره والحسابات الشخصية للشركاء الآخرين مدينية بنصيب كل من خسائر المحاسبة ويكون القيد في دفتر الشريك أ :

من المذكورين
من ح / أرباح أو خسائر المحاسبة
من ح / شخصي ب
من ح / شخصي ج
إلى ح / المحاسبة

ويلاحظ أن ح / أرباح وخسائر المحاسبة عبارة عن حساب مؤقت يقفل في نهاية المدة بترحيل رصيده إلى حساب الأرباح والخسائر العام .

#### ٢٥ - إقفال الحسابات الشخصية للشركاء :

بعد إقفال حساب المحاسبة في دفتر الشركاء نجد أن الحسابات الشخصية للشركاء لا تزال مفتوحة . ففي دفتر الشريك أ نجد حسابات شخصية للشركاء

ب ، ج وفى دفاتر الشريك ب نجد حسابات شخصية للشركاء أ ، ج وفى دفاتر الشريك ج نجد حسابات الشخصية للشركاء أ ، ب .

والرصيد المدين فى الحساب الشخصى للشريك يدل على أن هذا الشريك مدين بقيمة هذا الرصيد . أما الرصيد الدائن فيدل على أن للشريك ما يعادل هذا الرصيد ولا بد أن يتعادل مجموعة الأرصدة المدينة مع مجموعة الأرصدة الدائنة .

ولإقبال الحسابات الشخصية يجب أن يقوم الشركاء فوى الأرصدة المدينة بتسديد أرصدتهم المدينة ويتم ذلك عن طريق تحويلات نقدية منهم إلى الشركاء فوى الأرصدة الدائنة . فإذا فرضنا مثلاً أن أرصدة الحسابات الشخصية للشركاء أ ، ب ، ج ظهرت فى دفاتر الشركاء كالآتى :

الشريك أ	١٠٠٠ جنيه « رصيد دائن »
الشريك ب	١٥٠٠ جنيه « رصيد دائن »
الشريك ج	٢٥٠٠ جنيه « رصيد مدين »

وفى هذه الحالة يقوم الشريك ج بتسديد رصيده المدين بتحويل مبلغ ١٠٠٠ جنيه للشريك أ ، ١٥٠٠ جنيه للشريك ب وتكون القيود فى دفاتر الشركاء كالآتية :

#### فى دفاتر الشريك أ :

من مذكورين	
من ح / الخزينة	١٠٠٠
من ح / شخصى ب	١٥٠٠
إلى ح / شخصى ج	٢٥٠٠

في دفاتر الشريك ب :

من مذكورين	
ب / الخزينة	١٥٠٠
ب / شخصي ا	٢٠٠٠
إلى ب / شخصي ب	٢٥٠٠

في دفاتر الشريك ج :

من مذكورين	
ب / شخصي ا	٢٠٠٠
ب / شخصي ب	١٥٠٠
إلى ب / الخزينة	٢٥٠٠

فهذه القيود تؤدي إلى قفل الحسابات الشخصية في دفاتر كل الشركاء .

مثال : ا ، ب شريكان في شركة عاصة يقتسمان الأرباح والخسائر

بالتساوي وقد اتفق الشريكان على عدم إمساك دفاتر خاصة بالشركة على أن يقوموا بالآلات عمليات الخاصة في دفاترهم الخاصة . وإليك بيان بالعمليات التي تمت :

بوثية :

١ - أرسل الشريك ا بضاعة قيمتها ١٠٠٠ جنيه للشريك ب لاستخدامها في أغراض الشركة .

٢ - دفع الشريك ا مصاريف نقل البضاعة بلغت قيمتها ١٠ جنيهات .

٣ - اشترى الشريك ب بضاعة بلغت قيمتها ٢٠٠٠ جنيه .

بويله :

٤ - أرسل الشريك ا مبلغاً وقدره ٢٠٠ ج للشريك ب

٥ - قام الشريك ب ببيع بضاعة نقداً بمبلغ ٢٠٠ جنيه



٦ - قام الشريك ببيع البضاعة على الخذاب بمبلغ ٥٠٠ جنيه

٧ - دفع الشريك ب مصاريف إدارية مقدارها ٢٠ جنيه

أغسطس :

٨ - حصل الشريك ب مبلغ ٤٥٠ جنيه من المدينين

٩ - باع الشريك ب البضائع الباقية نقداً بمبلغ ١٥٠٠ جنيه

فاذا علم أن التصفية النهائية تمت بتحويل المبالغ اللازمة من الشريك ذو الرصيد المدين إلى الشريك ذو الرصيد الدائن :

فالمطلوب :

أولاً : قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة في دفاتر الشركاء

١ ، ب .

ثانياً : تصوير حساب الخاصة والحسابات الشخصية كما تظهر في دفاتر

الشريكين ١ ، ب .

أولا - قيد اليومية

١- في دفاتر الشريك

منه	له	
بجنيه	بجنيه	
١٠٠٠		من س / المحاصة
	١٠٠٠	إلى س / المشتريات
		قيمة ما قدمناه من بضاعة لاستخدامها في أغراض الشركة
١٠		من س / المحاصة
	١٠	إلى س / الخزينة
		مصاريف نقل البضاعة
٢٠٠٠		من س / المحاصة
	٢٠٠٠	إلى س / شخصى ب
		قيمة ما اشتراه الشريك ب من بضاعة لأغراض المحاصة
٢٠٠		من س / شخصى ب
	٢٠٠	إلى س / الخزينة
		قيمة تحويلات نقدية قام بها الشريك ب
٢٠٠٠		من س / شخصى ب
	٢٠٠٠	إلى س / المحاصة
		قيمة مبيعات نقدية قام بها الشريك ب
٥٠٠		من س / شخصى ب
	٥٠٠	إلى س / المحاصة
		قيمة مبيعات آجلة قام بها الشريك ب
٢٠		من س / المحاصة
	٢٠	إلى س / شخصى ب
		مصاريف إدارية دفعها الشريك ب

في دفاتر الشريك ا (تابع )

منه	له	
جنيه	جنيه	
٥٠	٥٠	من س / الخاصة إلى س / شخصي ب ( قيمة الديون المدومة )
١٥٠٠	١٥٠٠	من س / شخصي ب إلى س / الخاصة ( قيمة مبيعات نقدية قام بها الشريك ب )
١٦٧٠	١٦٧٠	من س / انظرية إلى س / شخصي ب ( قيمة تحويلات من الشريك ب بسداد الرصيد حسابه الشخصي المدين )

٢- في دفاتر الشريك ب

منه	له	
جنيه	جنيه	
١٠٠٠	١٠٠٠	من س / الخاصة إلى س / شخصي ا ( ما قلعه الشريك ا من بضاعة لاستخدامها في أغراض الشركة )
١٠	١٠	من س / الخاصة إلى س / شخصي ا ( ما دفعه الشريك ا كمصاريف نقل )

في دفاتر الشريك ب (تابع)

منه	له	
بجنيه	بجنيه	
٢٠٠٠		من ٣ / الخاصة
	٢٠٠٠	إلى ٣ / الخزينة (قيمة بضاعة مشتراة)
٢٠٠٠		من ٣ / الخزينة
	٢٠٠	إلى ٣ / شخصي أ (تحويلات نقدية من الشريك أ)
٢٠٠٠		من ٣ / الخزينة
	٢٠٠٠	إلى ٣ / الخاصة (مبيعات نقدية)
٥٠٠٠		من ٣ / مدينى الخاصة
	٥٠٠	إلى ٣ / الخاصة (مبيعات آجلة)
٢٠		من ٣ / الخاصة
	٢٠	إلى ٣ / الخزينة (مصاريف إدارية)
٤٥٠		من ٣ / الخزينة
	٤٥٠	إلى ٣ / مدينى الخاصة (متحصلات من المدينين)
٥٠		من ٣ / الخاصة
	٥٠	إلى ٣ / مدينى الخاصة (قيمة ديون معلومة)
١٥٠٠		من ٣ / الخزينة
	١٥٠٠	إلى ٣ / الخاصة (مبيعات نقدية)
١٦٧٠		من ٣ / شخصي أ
	١٦٧٠	إلى ٣ / الخزينة (تحويلات نقدية للشريك)

ثانياً - حساب الخاصة والحسابات الشخصية

١ - في دفاتر الشريك

ج / الخاصة

تاريخ	بيان	تاريخ	بيان	مبالغ	مبالغ
	جنيه				
	من ح/ شخصي ب	٢٠٠٠	إلى ح/ المشتريات	١٠٠٠	
	من ح/ شخصي ب	٥٠٠	إلى ح/ الخزينة	١٠	
	من ح/ شخصي ب	١٥٠٠	إلى ح/ شخصي ب	٢٠٠٠	
			إلى ح/ شخصي ب	٢٠	
			إلى ح/ شخصي ب	٥٠	
			رصيد	٩٢٠	
		٤٠٠٠			٤٠٠٠
	رصيد	٩٢٠	إلى ح/ ا. ح الخاصة	٤٦٠	
		٩٢٠	إلى ح/ شخصي ب	٤٦٠	
				٩١٠	

ح/ شخصي ب

تاريخ	بيان	تاريخ	بيان	مبالغ	مبالغ
	جنيه				
	من ح/ الخاصة	٢٠٠٠	إلى ح/ الخزينة	٢٠٠	
	من ح/ الخاصة	٢٠	إلى ح/ الخاصة	٢٠٠٠	
	من ح/ الخاصة	٥٠	إلى ح/ الخاصة	٥٠٠	
	من ح/ الخاصة	٤٦٠	إلى ح/ الخاصة	١٥٠٠	
	رصيد	١٦٧٠			
		٤٢٠٠			٤٢٠٠
	من ح/ الخزينة	١٦٧٠	رصيد	١٦٧٠	

## ٢ - في دفاتر الشريك ب

## ح/المخاصة

تاريخ	يسان	مبالغ	تاريخ	يسان	مبالغ
		بجته			بجته
	من ح/الخزينة	٢٠٠٠		إلى ح/شخصي ا	١٠٠٠
	من ح/مدين المخاصة	٥٠٠		إلى ح/شخصي ا	١٠
	من ح/الخزينة	١٥٠٠		إلى ح/الخزينة	٢٠٠٠
				إلى ح/الخزينة	٢٠
				إلى ح/مدين المخاصة	٥٠
				رصيد	٩٢٠
		٤٠٠٠			٤٠٠٠
	رصيد	٩٢٠		إلى ح/ ح. المخاصة	٤٦٠
				إلى ح/شخصي ا	٤٦٠
		٦٨٠			٩٢٠

## ح/شخصي

تاريخ	يسان	مبالغ	تاريخ	يسان	مبالغ
		بجته			بجته
	من ح/المخاصة	١٠٠		رصيد	١٦٧٠
	من ح/المخاصة	١٠			
	من ح/الخزينة	٢٠٠			
	من ح/المخاصة	٤٦٠			
		١٦٧٠			١٦٧٠
	رصيد	١٦٧٠		إلى ح/الخزينة	١٦٧٠
		١٦٧٠			١٦٧٠

### الطريقة الثانية :

قيام كل شريك بالثبات عملياته فقط في دفاتره :

تتبع هذه الطريقة في حالة إتفاق الشركاء على قيام كل شريك بالعمل باسمه وحساب الشركة ويكون الشريك مسئولاً أمام الغير الذي يتعاقد معه . ومعنى ذلك أن كل شريك لا يعلم شيئاً عن العمليات التي أجراها الشركاء الآخرون إلا عندما يجتمعوا في نهاية الفترة لتصفية حساباتهم .

وفي هذه الحالة يفتح في دفاتر كل شريك حساب واحد منطلق عليه « ح/الإستثمار في المحاصة » يقيد فيه كل عمليات المحاصة التي أجراها الشريك أو التي يكون طرفاً فيها: فيجعل هذا الحساب مديناً بقيمة البضاعة التي خصصها أو اشتراها الشريك لأغراض المحاصة، وبقيمة ما دفعه من مصروفات ويقيد التحويلات النقدية أو العينية التي أرسلها للشركاء الآخرين وبقيمة خسائر الديون المدومة وأخيراً بقيمة نصيب الشريك من أرباح المحاصة .

ويجعل ح/الإستثمار في المحاصة دائناً بقيمة المبيعات النقدية أو الآجلة التي أجراها الشريك وكذلك بقيمة التحويلات النقدية من الشركاء الآخرين إليه ، وبقيمة مسحوباته النقدية أو العينية ، وبقيمة بضاعة آخر المدة الباقية لديه وأخيراً بقيمة نصيب الشريك من خسائر المحاصة .

وفي نهاية الفترة المتفق عليها يجتمع الشركاء لإعداد « مذكرة المحاصة » لتحديد أرباح وخسائر عمليات المحاصة في خلال الفترة المنتهية وتعد « مذكرة المحاصة » من واقع حسابات الإستثمار في المحاصة الموجودة لدى كل شريك ويظهر في حساب المحاصة المقررات السابق الإشارة إليها في الطريقة الأولى والتي تظهر بمقتضى هذه الطريقة في أكثر من حساب موزع على دفاتر الشركاء ورصيد مذكرة المحاصة يدل على صافي أرباح أو خسارة المحاصة ، فإذا كان ربحاً يرسل نصيب كل شريك منه إلى جانب منه من حساب الإستثمار في المحاصة الظاهرة بـ « دفاتره » ، وإذا كان خسارة فيرسل إلى جانب له .

وبعد ترجيل نصيب كل شريك من ربح أو خسارة إلى حساب الإستثمار في المحاسبة الموجودة بملقاآره فان رصيد حساب الإستثمار في المحاسبة يمثل صافي المستحق أو المطلوب لكل شريك طرف الآخر . ولا بد أن تتعادل الأرصدة المدينة في حسابات الإستثمار في المحاسبة مع الأرصدة الدائنة وتقفل هذه الحسابات — كما في الطريقة الأولى — عن طريق تحويلات نقدية من الشركاء ذوى الأرصدة المدينة إلى الشركاء ذوى الأرصدة الدائنة :

مثال : المطلوب حل التعرير السابق بفرض أن الشركاء إتفقوا على أن يقوم كل منهم بإثبات عملياته في دفقاآره الخاصة .



الحل

أولا : قيود اليومية

١ - في دفتر الشريك ا

منه	له
١٠٠٠	من س/الاستثمار في الخاصة
	إلى س/المشتريات
	( قيمة ما أرسلناه من بضاعة للشريك ب لاستخدامها في أغراض الخاصة )
١٠	من س/الاستثمار في الخاصة
	إلى س/تقديمية بالجزيرة
	( مصاريف نقل البضاعة )
٢٠٠	من س/الاستثمار في الخاصة
	إلى س/البنك
	( قيمة تحويلات بشيك إلى الشريك ب )
٤٦٠	من س/الاستثمار في الخاصة
	إلى س/الخاصة
	( قيمة نصيبنا في أرباح الخاصة )
١٦٧٠	من س/البنك
	إلى س/الاستثمار في الخاصة
	( تحويلات بشيك من الشريك ب مباداً لرصيد حابه المدين )

٢ - في دفاتر الشريك ب

م	ل	
٢٠٠٠		من س/الإستثمارات في الخاصة
٢٠٠٠		إلى س/البنك
		قيمة مشتريات بضاعة لأغراض الخاصة
٢٠٠		من س/البنك
٢٠٠		إلى س/الإستثمار في الخاصة قيمة
		تحويلات نقدية من الشريك
٢٠٠٠		من س/البنك
٢٠٠٠		إلى س/الإستثمار في الخاصة
		قيمة مبيعات نقداً
٥٠٠		من س/مدينى الخاصة
٥٠٠		إلى س/الإستثمار في الخاصة
		قيمة مبيعات آجلة
٢٠		من س/الإستثمار في الخاصة
٢٠		إلى س/نقدية بالخزينة
		قيمة م إدارية
٤٥٠		من مذكورين
٥٠		س/البنك
٥٠٠		س/الإستثمار في الخاصة
		إلى س/مدينى الخاصة قيمة
		المتحصلات من المدينين
١٥٠٠		من س/البنك
١٥٠٠		إلى س/الإستثمار في الخاصة
		قيمة مبيعات نقدية
٤٦٠		من س/الإستثمار في الخاصة
٤٦٠		إلى س/الخاصة
		قيمة نصيبنا من الأرباح
١٦٧٠		من س/الإستثمار في الخاصة
١٦٧٠		إلى س/البنك
		تحويلات البنك للشريك

ثانياً : الحسابات في دفتر

١ - في دفتر الشريك

ح / الاستثمار في المحامد

جنيه		جنيه	
١٠٠٠	إلى ح / المشتريات	١٦٧٠	رصيد
١٠	إلى ح / نقدية بالخزينة		
٢٠٠	إلى ح / البنك		
٤٦٠	إلى ح / ح. ا. ح. الخاصة		
		١٦٧٠	
١٦٧٠	رصيد	١٦٧٠	من ح / البنك
		١٦٧٠	

٢ - في دفتر الشريك (ب)

ح / الاستثمار في المحامد

جنيه		جنيه	
٢٠٠٠	إلى ح / البنك	٢٠٠	من ح / البنك
٢٠	إلى ح / نقدية بالخزينة	٢٠٠٠	من ح / البنك
٥٠	إلى ح / مدينى الخاصة	٥٠٠	من ح / مدينى الخاصة
٤٦٠	إلى ح / ح. ا. ح. الخاصة	١٥٠٠	من ح / البنك
١٦٧٠	رصيد	٤٢٠٠	
٤٢٠٠		١٦٧٠	رصيد
١٦٧٠	إلى ح / البنك	١٦٧٠	
		١٦٧٠	

ملكرة المحاسبة

جنيه	جنيه
من دفاتر الشريك ب	من دفاتر الشريك أ
٢٠٠٠ من ٥٠ / البنك ( مبيعات نقدية )	١٠٠٠ إلى ٥٠ / المشتريات
٥٠٠ من ٥٠ / مدينى المحاسبة ( م آجلة )	١٠ إلى ٥٠ / نقدية بالحرية ( م نقل )
١٥٠٠ من ٥٠ / البنك ( مبيعات نقدية )	
	من دفاتر الشريك ب
	٢٠٠٠ إلى ٥٠ / البنك ( مشتريات )
	٢٠ إلى ٥٠ / نقدية بالحرية ( م إدارية )
	٥٠ إلى ٥٠ / مدينى المحاسبة ( د م )
	٩٢٠ رصيد ( ربح ) يوزع بالتسوى
٤٠٠٠	٤٠٠٠

ملاحظة :

يلاحظ إذا لم تثبت في ملكرة التسوية إلا العمليات التى لها علاقة بتحديد الربح . أما العمليات الأخرى كالتحويلات النقدية ومقدارها ٢٠٠ جنيه قد استعملناها فهذه التحويلات تظهر مرة في الجانب المدين ومرة في الجانب الدائن في حسابات الاستثمار في المحاسبة وذلك فلا تؤثر على النتيجة الحسابية :

إمسالك دفاتر محاسبة بالشركة :

إذا تكونت شركة محاسبة بغرض القيام بأعمال متكررة ومستمرة وتستغرق مدة طويلة ، وكانت عمليات الشركة من الأهمية بمكان فقد يتفق الشركاء على إمساك دفاتر خاصة بالشركة تقيد فيها كل عمليات المحاسبة مثلاً تقدم في دفاتر أية شركة أخرى .

وفي هذه الجالة يختار عادة أحد الشركاء كدير للشركة يقوم بتقيد جميع عمليات الشركة سواء تمت بواسطته أو بواسطة أى شريك آخر في دفاتر الشركة فيفتح حسابات وسيطة للمشتريات ولأنواع المصروفات المختلفة والحصار وكذلك المبيعات النقدية أو الآجلة . ويكون للشركة حساب في البنك باسمها .

كما يفتح حساب شخصي لكل شريك يجعل دائماً بقيمة ما قلعه الشريك سداداً لحصته في رأس المال كما يجعل مدبناً بقيمة مسحوباته النقدية أو العينية ، كما قد يتفق الشركاء على حساب فائدة على رأس مال الشركاء وعلى مسحوباتهم إن اختلفت قيمها . وفي هذه الحالة ترمز قيمة فائدة رأس مال كل شريك إلى الجانب الدائن من حساب الشخصى ، وقيمة فائدة مسحوباته إلى الجانب المدين ، كما يرسل إلى الحساب الشخصى كل العمليات الأخرى التي يقوم بها الشريك أو يكون طرفاً فيها سواء شراء بضاعة أو دفع مصروفات أو تحويلات نقدية منه لشريك آخر ( في الجانب الدائن ) ، أو تحويلات نقدية من أحد الشركاء إليه ( في الجانب المدين ) .

وفي نهاية المدة المتفق عليها لتحديد أرباح وخسائر شركة المحاصة يفتح حساب يسمى « حساب أرباح أو خسائر المحاصة » يجعل مدبناً بقيمة المشتريات وقيمة المصروفات المختلفة والحصار كالدون المعلومة ويجعل دائماً بقيمة المبيعات النقدية أو الآجلة وكذلك بقيمة بضاعة آخر المدة إن وجدت .

ورصيد حساب أرباح وخسائر المحاصة يذل على قيمة ربح أو خسارة عمليات المحاصة يقسم بين الشركاء بالنسبة المتفق عليها ويرسل نصيب كل شريك إلى حياجه الشخصى ، نصيبه في الربح إلى الجانب الدائن ونصيبه في الخسارة إلى الجانب المدين وبذلك يظل حساب أرباح وخسائر المحاصة .

أما أرصدة الحسابات الشخصية فتدل على ما للشريك أو ما عليه للشركة . وإذا قام الشركاء فو الأرصلة المدنية بتسديد قيمة ما عليهم فيصوف تغفل حساباتهم الشخصية وسوف نجد أن رصيد بنك الشركة يعادل تماماً قيمة

الأرصدة الدائنة . وعندما تقوم الشركة بإصدار الأرصدة الدائنة لأصحابها يقفل حساب البنك والحسابات الشخصية الدائنة .

مثال : إذا قرر ورغب الشركاء في المثال السابق من إمساك دفاتر خاصة بالشركة فإن قيود اليومية وحسابات الأستاذ تظهر كما يلي :

دفتر اليومية

منه	له
١٠٠٠	من / بضاعة أول المدة إلى / شخصي الشريك أ
	قيمة ١٠ يقلمه الشريك أ من بضاعة لاستخدامها لأغراض الخاصة
٢٠	من / م نقل إلى / شخصي الشريك أ
	قيمة مضاريف نقل دفعها الشريك أ
٢٠٠٠	من / المشتريات إلى / شخصي الشريك ب
	قيمة ما اشتراه الشريك ب من بضاعة
٢٠٠	من / الخزينة إلى / شخصي الشريك أ
	قيمة ما دفعه الشريك أ نقداً
٢٠٠٠	من / الخزينة إلى / المبيعات
	قيمة مبيعات نقدية
٥٠٠	من / المدينين إلى / المبيعات
	قيمة مبيعات آجلة
٢٠	من / م - إدارية إلى / شخصي الشريك ب
	قيمة م - إدارية دفعها الشريك ب

منه	له	
٤٥٠		من - / الخزينة
	٤٥٠	إلى - / المدينين
		متحصلات من مدينين
٥٠		من - / م . د
	٥٠	إلى - / المدينين
		قيمة ديون معلومة
١٥٠٠		من - / الخزينة
	١٥٠٠	إلى - / المبيعات
		قيمة مبيعات نقدية
٣٠٨٠		من - / ١ . ح الخاصة . إلى المذكورين
	٣٠٠٠	- / مشتريات
	١٠	- / م . نقل
	٢٠	- / م . إدارية
	٥٠	- / م . د
		ترحيل الحسابات المذكورة لحساب
		١ . ح الخاصة
٤٠٠٠		من - / المبيعات
	٤٠٠٠	إلى - / ١ . ح الخاصة
		ترحيل حساب المبيعات، إلى حساب
		١ . ح الخاصة
٩٢٠		من - / ١ . ح الخاصة
		إلى المذكورين
	٤٦٠	- / شخصي أ
	٤٦٠	- / شخصي الشريك ب
		توزيع أرباح الخاصة
١٦٧٠		من المذكورين
		- / شخصي أ
٢٤٨٠		- / شخصي الشريك ب
	٤١٥٠	إلى - / البنك
		تسديد ما للشريك أ . ب

ح. ١ / ح الخاصة

تاريخ	بيان	مبالغ	تاريخ	بيان	مبالغ
	من ح / المبيعات	٤٠٠٠		إلى ح / بقا أول المدة	١٠٠٠
				إلى ح / المشتريات	٢٠٠٠
				إلى ح / م . نقل	١٠
				إلى ح / م . إدارية	٢٠
				إلى ح / د . م	٥٠
				رصيد	٩٢٠
		٤٠٠٠			٤٠٠٠
	رصيد	٩٢٠		إلى ح / شخصي	٤٦٠
				الشريك أ	
				إلى ح / شخصي	٤٦٠
				الشريك ب	
		٩٢٠			٩٢٠

ح / شخصي الشريك أ

تاريخ	بيان	مبالغ	تاريخ	بيان	مبالغ
		جنيه		جنيه	
	من ح / بضاعة أول المدة	١٠٠٠		رصيد	١٦٧٠
	من ح / م . نقل	١٠			
	من ح / الخزينة	٢٠٠			
	من ح / ح الخاصة	٤٦٠			
		١٦٧٠			١٦٧٠
	رصيد	١٦٧٠		إلى ح / البنك	١٦٧٠



ح / شخصى الشريك ب

تاريخ	بيان	مبالغ	تاريخ	بيان	مبالغ
	من ح / المشتريات	٢٠٠٠		رصيد	٢٤٨٠
	من ح / م . إدارية	٢٠			
	من ح / ا ح الخاصة	٤٦٠			
		٢٤٨٠			٢٤٨٠
	رصيد	٢٤٨٠		إلى ح / البنك	٢٤٨٠

ح / البنك

تاريخ	بيان	مبالغ	تاريخ	بيان	مبالغ
	رصيد	٤١٥٠		إلى ح / شخصى الشريك	٢٠٠
				إلى ح / المبيعات	٢٠٠٠
				إلى ح / المدينين	٤٥٠
				إلى ح / المبيعات	١٥٠٠
		٤١٥٠			٤١٥٠
	من ح / شخصى الشريك ا	١٦٧٠		رصيد	٤١٥٠
	من ح / شخصى الشريك ب	٢٤٨٠			
		٤١٥٠			٤١٥٠



## المحتويات

صفحة	الموضوع
٣	تقديم الكتاب.
٧	مقدمة عامة في الشركات التجارية
٨	الشركة كوحدة محاسبية
٨	نظرية الملكية المشتركة أو الجماعية
١٤	نظرية الشخصية المعنوية.
١٢	نظرية النشاط الاقتصادي الجماعي
١٦	الشركة كوحدة قانونية
١٦	الشروط العامة للمقد
١٧	الشروط الخاصة بعقد الشركة
١٨	الشروط الشكائية
١٩	أنواع الشركات التجارية
١٩	التقسيم الموضوعي لأنواع الشركات
٢٠	القطاع العام والقطاع الخاص

## الباب الأول

### طبيعة شركة التضامن

٢٥	ماهية شركة التضامن وخصائصها
٢٦	التكوين القانوني لشركة التضامن
٢٨	إدارة شركة التضامن
٢٩	تعليل عقد شركة التضامن

(م ٢٥ - محاسبية شركات الأشخاص)

## الباب الثاني

### مشاكل تكوين وتنظيم شركة التضامن

٣٣	مقدمة
٣٣	الفصل الأول : رأس المال عند التكوين
٣٣	تعريف رأس المال
٣٤	تعريف رأس المال ومعادلة الميزانية
٣٥	قيود إثبات رأس المال
٣٥	تقديم أصل نقدي
٣٨	تقديم أصول عينية
٣٩	تقديم أصول وخصوم المنشأة الفردية
٥١	حسابات الحصص
٥٣	الفصل الثاني : الحسابات الشخصية للشركاء
٥٣	نهاية الحساب الشخصي للشريك
٥٤	العمليات المتعلقة بالحساب الشخصي
٥٤	المسحوبات وفوائدها
٥٦	قروض الشركاء وفوائدها
٦١	الأرباح وتوزيعها

## الباب الثالث

### مشاكل إعادة تنظيم شركة التضامن

٨٣	مقدمة
٨٣	الفصل الأول : زيادة وتخفيض رأس المال
٨٣	زيادة رأس المال

الموضوع

صفحة

٨٧	تخفيض رأس المال
٩٤	الفصل الثاني : انضمام شريك جديد
٩٤	شراء حصنة من شريك أو أكثر
٩٥	الشراء بعد إعادة التقدير
١٠٠	لشراء على أساس القيم الدفترية
١١٠	استثمار أموال الشركة
١١١	استثمار أموال جديدة بعد إعادة التقدير
١١٤	استثمار أموال جديدة على أساس القيم الدفترية
١٢٨	الفصل الثالث : انفصال شريك
١٢٨	تعديد حقوق الشريك المنفصل
١٣٠	سداد حقوق الشريك المنفصل
١٣١	السداد من الموارد الشخصية لشركاء
١٣١	السداد من الموارد الشخصية في حالة التقدير الفعلي
١٣٤	السداد من الموارد الشخصية في حالة التقدير الجزائي
١٤٣	السداد من موارد الشركة
١٤٤	السداد من موارد الشركة في حالة التقدير الفعلي
١٤٧	السداد من موارد الشركة في حالة التقدير الجزائي
١٦٢	التأمين على حياة الشركاء
١٧٢	الفصل الرابع : طبيعة شهرة المثل
١٧٢	تعريف شهرة المثل
١٧٢	أسس تقدير شهرة المثل
١٧٥	طرق تقدير شهرة المثل
١٨١	تخفيض شهرة المثل
١٨٣	معالجة شهرة المثل عند تعديل نسبة توزيع الأرباح والخسائر

صفحة

الموضوع

## الباب الرابع

الأصول العلمية التي تحكم إعداد الحسابات الختامية  
والقوائم المالية

١٨٩

مقدمة

١٩١

تجديد نتائج الأعمال

١٩٩

عرض البيانات الخاصة بتوزيع الأرباح

٢٠٢

تصوير المركز المالي

٢٠٣

طبيعة الأصول

٢٠٦

طبيعة الخصوم

## الباب الخامس

لنقصاء شركات التضامن

٢١٥

مقدمة

٢١٨

الفصل الأول : المشاكل المحاسبية للتصفية

٢٩٩

الفصل الثاني : انقضاء شركة التضامن بسبب بيعها لشركة مساهمة

٣٢١

الفصل الثالث : انقضاء شركة التضامن بسبب انضمامها أو انضمامها

٣٢١

في شركة تضامن أخرى

٣٢٤

الفصل الرابع : انقضاء شركات التضامن وإعادة تنظيمها

## الباب السادس

شركات الأشخاص الأخرى

٣٤٦

الفصل الأول : شركات التوصية البسيطة

٣٤٦

ماهية شركة التوصية البسيطة وخصائصها

الموضوع	صفحة
التكوين القانوني لشركة التوصية البسيطة	٣٤٧ . . . . .
إدارة شركة التوصية البسيطة . . . . .	٣٤٧ . . . . .
مخاطبة شركة التوصية البسيطة . . . . .	٣٤٨ . . . . .
الفصل الثاني : شركات المحاصة . . . . .	٣٥٥ . . . . .
ماهية شركات المحاصة وخصائصها . . . . .	٣٥٥ . . . . .
التكوين القانوني لشركة المحاصة . . . . .	٣٥٦ . . . . .
إدارة شركة المحاصة . . . . .	٣٥٧ . . . . .
حسابات شركة المحاصة . . . . .	٣٥٧ . . . . .
عدم إمتلاك دفاتر خاصة بالشركة . . . . .	٣٥٧ . . . . .
إمتلاك دفاتر خاصة بالشركة . . . . .	٣٧٨ . . . . .







رقم الإيداع ٣٦٧٦ سنة ١٩٨١

الترقيم الدولي ٠ - ٤٥٨ - ٢٥٦ - ١٩٧٧





